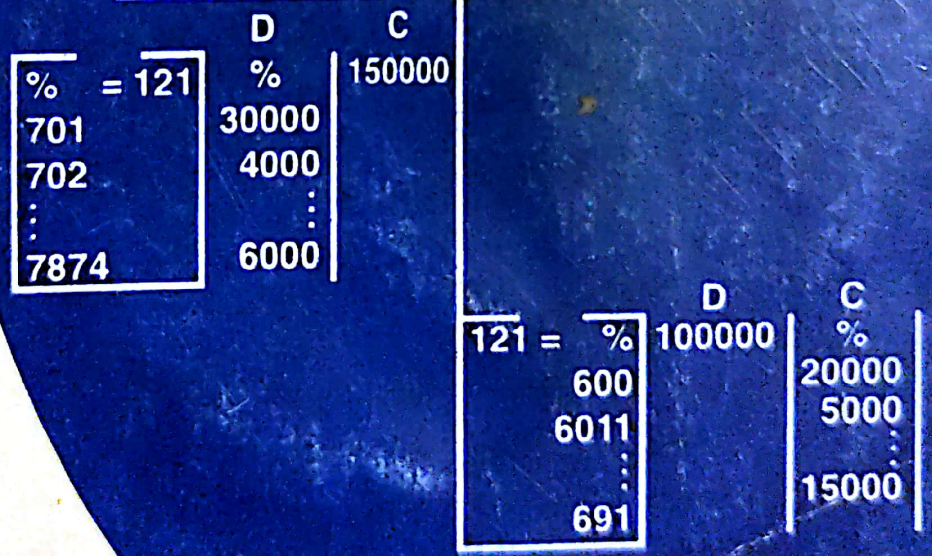
GHEORGHE I. SCORȚESCU

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR AGENȚILOR ECONOMICI



EDITURA „DOSOFTEI" IAȘI, 1996

Domnișoarei asistent univ. drd. GABRIELA MEȘNIȚĂ,
Urări de bine, sănătate și fericire pentru un cadru didactic excelent și pentru o foarte bună colegă de catedră, din partea autorului
Iași, 30.09.1996

GHEORGHE I. SCORȚESCU

•

Contabilitatea cheltuielilor agenților economici
Ediția a II-a (revăzută și completată)

Scanned with OKEN Scanner

GHEORGHE I. SCORȚESCU

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR AGENȚILOR ECONOMICI

Ediția a II-a (revăzută și completată)

EDITURA „DOSOFTEI", IAȘI, 1996

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 973-9135-19-6

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CUVÎNT ÎNAINTE

O activitate economică poate fi condusă în mod corespunzător cînd formularea deciziei, aplicarea și controlul executării acesteia sînt legate de posibilitatea de a dispune de informații cît mai complete, reale și operative. Realizarea unei informații operative, complexe și de calitate, precum și valorificarea cît mai deplină a acesteia nu pot fi asigurate decît în cadrul unui sistem informațional economic. Pentru ca acesta să constituie un instrument cît mai eficace în procesul de conducere a activității de producție sau comerciale ori a oricărei prestații, se depune astăzi o muncă intensă în vederea găsirii acelor indicatori care să-și capete „semnificația și importanța lor totală în analiza și caracterizarea statistico-economică a stării și dezvoltării fenomenelor"[1]. De aceea, orice sistem de indicatori trebuie îmbunătățit continuu, trebuie să țină pasul cu dezvoltarea în domeniul la care se referă și să orienteze dezvoltarea.

Determinarea costului de producție, rezultatului exercițiului financiar și a altor indicatori de eficiență economică nu se poate întreprinde cu sorți de izbîndă fără organizarea corespunzătoare a evidenței primare și a contabilității. Reflectarea în conturi sintetice și analitice a imobilizărilor, stocurilor, decontărilor cu terții, cheltuielilor, producției și serviciilor realizate, veniturilor obținute ș.a.m.d., utilizarea datelor furnizate de contabilitate în analiza economico-financiară etc. accentuează importanța informațiilor sale ca nucleu central în sistemele informaționale moderne.

Lucrarea pe care o supun atenției tuturor celor interesați – elevi, studenți, profesori din învățămîntul liceal și superior economic, contabili autorizați, experți contabili și alți specialiști din domeniul financiar-contabil – am scris-o din cel puțin două considerente: pe de o parte, un asemenea material care să trateze exclusiv cheltuielile agenților economici nu a apărut, deocamdată, în literatura autohtonă de specialitate și, pe de altă parte, doresc să scot în evidență multitudinea aspectelor ce apar în legătură cu contabilizarea cheltuielilor de exploatare, financiare și excepționale. Volumul mare și variat de cheltuieli, economicitatea folosirii factorilor care condiționează desfășurarea activității de producție sau comerciale ori a oricărei prestații fac ca și evidențierea în

---

[1] Al. Bărbat, *Teoria statisticii sociale*, Editura didactică și pedagogică, București, 1972, p. 146

contabilitate a consumurilor de muncă vie și materializată să constituie o problemă de mare importanță. Din aceste considerente, aș dori ca lucrarea să reprezinte ceea ce s-ar putea numi un *„tratat de contabilitate aprofundată a cheltuielilor"*.

Lucrarea este elaborată pe baza prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, a Regulamentului privind aplicarea acestei legi, a Planului de conturi general și a Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile, a unor lucrări de specialitate și a experienței proprii acumulate în activitatea didactică.

Cartea cuprinde șapte capitole, desfășurate pe 515 pagini. Concomitent cu tratarea teoretică a temelor alese, lucrarea conține numeroase aplicații demonstrative care privesc direct concretizarea noului plan de conturi general în vigoare în țara noastră. Dacă se au în vedere și aspectele complementare contabilității cheltuielilor cuprinse în această carte, pot spune că acest tratat acoperă în mod substanțial și problematica programei analitice de la disciplina *„Contabilitate financiară"*.

Odată cu aceste rînduri, gîndul se îndreaptă statornic spre profesorul de „Teoria statisticii sociale" și conducătorul științific al tezei mele de doctorat - savantul *Alexandru BĂRBAT*.

Nu pot încheia *„Cuvîntul înainte"* fără a exprima, și pe această cale, mulțumirile mele conducerii Editurii **„DOSOFTEI"** din Iași (manager - ing. *Cristea OLĂNESCU* și director tehnic - *Nicu TĂNASĂ*) pentru receptivitatea imediată pe care au manifestat-o la oferta pe care am adresat-o instituției pe care o conduc.

În publicarea acestei cărți se cuvine a sublinia, pe lîngă meritele factorilor de decizie de la instituția menționată, și pe cele ale unităților economice care au sponsorizat, într-o măsură mai mare sau mai mică, apariția ei. Acestea sînt:

- *ROMSILVA R.A. – FILIALA SILVICĂ PIATRA NEAMȚ:* director general – ing. *Costache RUSU*, director economic – ec. *Elena TĂRÂȚA* și șef centru fructe Piatra Neamț – ec. *Elena BORȘ – CIOBANU;*
- *S.C. „VIDIȘAMP" S.A. HUȘI:* manager general – ing. *Constantin RADU* și manager economic – ec. *Neculai PARFENE;*
- *S.C. „SOCIN" S.A. PIATRA NEAMȚ:* director general – ing. *Sergiu POPUȚOAIA*, director tehnic – ing. *Adrian VORNICU* și director economic – ec. *Stana HUȚUȘORU;*
- *S.C. „VASCOVIN" S.A. VASLUI*: director – ing. *Ionel CALU* și contabil șef – ec. *Alexandru SMÂNTÂNĂ*;
- *S.C. „SUINPROD" S.A. BACĂU:* director general – ing. *Constantin BALTARIU* și director economic – ec. *Iordache PARASCHIV.*

Voi fi recunoscător tuturor pentru recomandările critice și sugestiile binevoitoare pe care le aștept cu atenția cuvenită și pe care le voi recepționa cu plăcere și deosebită considerație.

Cu ajutorul tuturor și al Societății comerciale pe acțiuni „DOSOFTEI" Iași, lucrarea se prezintă cititorilor.

Iași, 01.04.1996

Prof. univ. dr. Gheorghe SCORȚESCU
Universitatea „Al. I. Cuza" Iași

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

ELEMENTE CONCEPTUALE PRIVIND CHELTUIELILE

1.1. Conceptul de cheltuieli

Desfășurarea activității de producție sau comerciale ori a oricărei prestații este condiționată de prezența celor trei factori (agenți) fundamentali, și anume: munca, natura și capitalul. Acesta din urmă se prezintă sub formă de mijloace fixe, materii și materiale, active bănești etc. Orice consum de muncă vie și materializată în cadrul unui oarecare proces economic productiv sau comercial dă naștere la un anumit fel de cheltuială. Valoarea materialelor nestocate aprovizionate de la furnizori, pierderile la materii prime, materiale, obiecte de inventar, animale, păsări, produse finite, mărfuri etc. provenite din calamități, dispariții sau perisabilități, valoarea contabilă a activelor cedate, procurarea de studii, cuantumul serviciilor înregistrate în momentul plăților, mărimea provizioanelor constituite etc. sînt considerate tot cheltuieli.

Cele prezentate ne duc la concluzia că noțiunea de **„cheltuieli"** se formează nu numai în procesele de transport-aprovizionare pentru materii prime, materiale etc. și de desfacere a producției finite, dar și în cel de producere a bunurilor și serviciilor, unde elementele consumate își schimbă forma fizică și potențială, ca și utilitatea lor inițială. În consecință, cheltuielile unității patrimoniale reprezintă sumele sau valorile plătite ori de plătit pentru: a) consumurile de materii prime și de materiale, lucrările executate și serviciile prestate (care privesc activitatea productivă de bază, auxiliară sau anexă) de care beneficiază unitatea patrimonială; b) cheltuielile cu personalul; c) executarea unor obligații legale sau contractuale de către unitatea patrimonială; d) cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune. Pentru determinarea rezultatului exercițiului financiar se cuprind în cadrul cheltuielilor, de asemenea, amortizările aferente deprecierilor ireversibile ale imobilizărilor, provizioanele constituite pentru acoperirea riscurilor de depreciere reversibilă a elementelor patrimoniale și valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau dispărute.

În literatura de specialitate și în practica unităților economice se întîlnesc frecvent nu numai noțiunea de cheltuieli, dar și conceptele de consumațiuni de

Scanned with OKEN Scanner

valori, cheltuieli de producție, costuri de producție, cost etc. care în unele cazuri se folosesc corect, iar în altele nu. Idealul oricărei științe este folosirea de noțiuni precise, al căror conținut să exprime cu exactitate ceea ce dorim să comunicăm.

Materiile prime, materialele consumabile, salariile, amortizarea mijloacelor fixe și alte bunuri care se consumă într-un proces de producție, în vederea obținerii unei alte valori, sînt cunoscute sub denumirea de ***consumațiuni de valori cu caracter productiv.*** Ele sînt socialmente necesare și formează costul producției.

Unele consumațiuni de valori îmbracă alte forme decît cea cu caracter productiv. Este vorba de consumațiunile de valori cu caracter accidental, special și neutral. Deși aceste consumațiuni de valori au loc în unele unități economice, totuși ele au un conținut diferit.

Consumațiunile de valori accidentale intervin în activitatea agenților economici ca urmare a acțiunii negative a factorilor naturali, precum: trăsnete, ploi torențiale, grindine, inundații, furtuni, uragane, cutremure de pămînt, alunecări de teren, boli infectocontagioase sau parazitare etc. Aceste consumațiuni de valori au avut inițial un caracter productiv însă, pentru că în final nu s-au concretizat într-un anumit produs, ele îmbracă forma de consumațiuni de valori accidentale.

Există și alte consumațiuni care nu sînt costuri, fiind înțelese aici cele speciale și neutrale. ***Consumațiunile de valori speciale*** au loc ca urmare a finanțării unor acțiuni de la bugetul statului, ca: prevenirea inundațiilor, combaterea bolilor și dăunătorilor la plante și animale (epifitii și epizootii) etc. Asemenea consumațiuni de valori sînt socialmente necesare, dar, datorită finanțării lor de la bugetul statului, ele îmbracă un caracter special. Acestea nu constituie un element de cost.

Consumațiunile de valori neutrale nu au nici o legătură cu exploatarea. Ele sînt acele jertfe de valori materiale și de muncă vie care intervin în unitățile economice datorită unor defecțiuni organizatorice. Ele nu afectează costurile de producție, nu sînt socialmente necesare și nu cad asupra unei perioade de gestiune determinate.

Un loc aparte îl ocupă în literatura de specialitate și noțiunea de **cost** sau **cost de producție**. „Costurile – afirmă prof. dr. Dumitru Voina – cuprind numai ceea ce se referă exclusiv la o producție pe unitate de prestațiune sau ceea ce cade asupra unui anumit obiect"[1]. Costul poate fi considerat indicatorul calitativ al activității economice a întreprinderii. El este expresia bănească numai a consumațiunilor de valori cu caracter productiv. Celelalte consumațiuni de valori (accidentale, speciale și neutrale) nu au ce căuta în structura costurilor de producție, întrucît ele au resurse de acoperire bine precizate.

---

[1] D. Voina, *Curs de contabilitate generală*, Editura Academiei, Brașov, 1944, p. 82

Scanned with OKEN Scanner

O altă noțiune folosită în limbajul calculației și în studiul costurilor este aceea de **cheltuială de producție.** Întrucît această noțiune se utilizează în contabilitate la exprimarea consumațiunilor de valori periodice productive, putem să punem semnul egalității între conceptul de cheltuieli de producție și cel de costuri de producție. Ambele reprezintă părți din valoarea producției exprimate sub formă de consumațiuni de valori de muncă materializată și de muncă vie. „Cînd consumațiunile de valori afectează direct un anumit produs, o anumită comandă, un lot sau o serie de produse, o fază de fabricație ș.a., ele poartă denumirea de cheltuieli de producție"[1].

1.2. Clasificarea cheltuielilor

Cheltuielile pe care le face o unitate economică sînt extrem de numeroase. Volumul acestora variază de la un agent economic la altul. Obținerea unor informații corecte asupra cheltuielilor necesită clasificarea acestora după anumite criterii. În funcție de natura activităților care le generează, ele se împart în *cheltuieli de exploatare, financiare și excepționale.* Acestora li se adaugă *cheltuielile cu amortizările și provizioanele* grupate pe naturile de cheltuieli prezentate, ca și *cele cu impozitul pe profit.*

Cheltuielile de exploatare sînt legate de activitatea normală, curentă a unității patrimoniale, iar realizarea ei presupune importante eforturi și angajamente materiale, financiare și bănești. Se au în vedere consumurile curente de materii prime și de materiale consumabile, cheltuielile privind mărfurile, lucrările și serviciile executate de terți necesare desfășurării în bune condiții a activității de exploatare, cheltuielile cu alte servicii efectuate de terți, cu caracter general, determinate de activitatea de conducere, organizare și administrare de ansamblu a unității patrimoniale, impozitul suplimentar pentru depășirea fondului de salarii admisibil și cheltuielile cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate. Tot în această grupă se cuprind cheltuielile cu personalul, ca și alte cheltuieli de exploatare.

În categoria ***cheltuielilor financiare*** se includ următoarele elemente: pierderile din creanțe legate de participații și cele rezultate din vînzarea titlurilor de plasament; diferențele nefavorabile de curs valutar din operațiile curente și cele aferente disponibilităților în devize; dobînzile curente aferente împrumuturilor primite și altor datorii privind exercițiul financiar în curs. Li se adaugă acestora sconturile acordate clienților și alte cheltuieli financiare (pierderi din creanțe de natură financiară și altele).

Diverse alte cheltuieli care nu sînt legate de activitatea curentă, normală a unității patrimoniale se cuprind în categoria ***cheltuielilor excepționale.*** Ele se referă fie la *operații de gestiune* (despăgubiri, amenzi, perisabilități și lipsuri

---

[1] D. Rusu, *Bazele contabilității*, Editura didactică și pedagogică, București, 1980, p. 153

Scanned with OKEN Scanner

imputabile constatate la inventariere, donații și subvenții acordate, inclusiv prelevările și donațiile făcute în scopuri umanitare, cît și pentru sprijinirea activităților sociale, culturale și sportive, pierderi din debitori diverși), fie la *operații de capital* (valoarea contabilă a imobilizărilor cedate și alte cheltuieli excepționale).

În funcție de natura cheltuielilor prezentate (cheltuieli de exploatare, financiare și excepționale), putem vorbi de *cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor necorporale și corporale, cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și de cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor necorporale și corporale.* Unitatea patrimonială constituie următoarele categorii de *provizioane*:

a) *provizioane reglementate* – stabilite potrivit dispozițiilor legale prevăzute expres în acest scop;

b) *provizioane pentru riscuri și cheltuieli* – pentru acele elemente de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă ori pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare, cum sînt: litigiile, amenzile și penalitățile, despăgubirile și alte datorii incerte; cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților; cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciții, cum sînt: cheltuielile cu reparațiile capitale eșalonate, potrivit programului, pe mai multe perioade, precum și cheltuielile cu reparațiile curente, reviziile tehnice și alte cheltuieli la unitățile sezoniere și parțial sezoniere; pierderile latente aferente unor datorii pe termen lung în devize și alte provizioane specifice anumitor sectoare de activitate;

c) *provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale, în curs și a celor financiare nesupuse amortizării*;

d) *provizioane pentru deprecierea materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, producției în curs de execuție, produselor, stocurilor aflate la terți, animalelor, mărfurilor și a ambalajelor*;

e) *provizioane pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți, decontări în cadrul grupului și debitori*;

f) *provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament*.

Pentru calcularea costurilor de producție, cheltuielile după natura lor, înregistrate în contabilitatea generală (financiară), pot fi grupate astfel:

1) cheltuieli directe (materii prime și materiale directe, remunerații directe, contribuția privind asigurările și protecția socială și alte cheltuieli directe);

2) cheltuieli indirecte de producție (cheltuieli comune ale secției);

3) cheltuieli de desfacere;

4) cheltuieli generale de administrație.

Asemenea cheltuieli se pot grupa, în funcție de dependența lor față de volumul producției, în cheltuieli variabile și cheltuieli fixe (constante). ***Cheltuielile variabile*** sînt acelea a căror mărime evoluează proporțional cu

Scanned with OKEN Scanner

producţia la care se referă, fiind însă relativ fixe sau constante pe unitatea de produs, cum sînt: consumurile de materii prime şi materiale auxiliare directe, remuneraţiile directe, energia, combustibilul, mterialele folosite în scopuri tehnologice şi alte cheltuieli. ***Cheltuielile fixe*** sînt acelea care au un nivel relativ constant, indiferent de oscilaţiile volumului de producţie, cum sînt: cheltuielile generale ale întreprinderii, o parte din cheltuielile comune ale secţiei şi din cheltuielile de desfacere, cît şi altele.

Presupunînd lămurite aceste aspecte, să vedem cum se înregistrează cheltuielile în contabilitatea generală. În abordarea acestei probleme avem în vedere gruparea lor după natura activităţilor care le generează şi diferenţierea acestora pe feluri de cheltuieli.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR DE EXPLOATARE

Consumurile de materii prime, materiale, apă, energie, amortizarea mijloacelor fixe și uzura obiectelor de inventar, obligațiile salariale și celelalte datorii asimilate din momentul nașterii lor, lucrările și serviciile executate de terți care privesc producția de bază a unității dețin poziție preponderentă în ansamblul cheltuielilor de exploatare. Ele sînt indispensabile desfășurării activității de producere a bunurilor și serviciilor. În ultimă instanță aceste cheltuieli constituie substanța din care se desprinde costul produselor, lucrărilor, serviciilor etc.

Alături de consumurile determinate de activitatea productivă de bază, auxiliară sau anexă, în structura cheltuielilor de exploatare se includ și cheltuielile comerciale. Ele reprezintă tot consumuri de muncă vie și materializată, însă sînt ocazionate de aprovizionarea unității cu materii prime și materiale consumabile, ca și de păstrarea, ambalarea, manipularea, transportul și expedierea producției finite (pînă la condiția de „franco" stabilită prin contract) către clienții societății comerciale producătoare. Sînt incluse, de asemenea, în cheltuielile de exploatare și costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor, costul de achiziție al animalelor și păsărilor, costul mărfurilor vîndute, consumurile determinate de operațiile privind investițiile, prin care se realizează producția și construcția proprie de mijloace fixe, pierderile din creanțe și alte cheltuieli de exploatare.

Numărul conturilor utilizate pentru evidența cheltuielilor de exploatare este mare. Toate însă sînt conturi de activ, debitîndu-se cu cheltuielile efective ale perioadei și creditîndu-se la finele exercițiului financiar cu întregul sold transferat asupra contului **121 „Profit și pierdere"**. Se înțelege, deci, că nici un cont de cheltuieli de exploatare nu prezintă sold la finele perioadei.

Contabilizarea cheltuielilor de exploatare nu ridică probleme deosebite. Numai **metoda inventarului intermitent** folosită în contabilizarea stocurilor provenite din aprovizionări face ca evidențierea în unele conturi de cheltuieli a valorilor materiale consumate să fie oarecum complicată. Să vedem, așadar, în mod concret cum se contabilizează fiecare fel de cheltuială din categoria celor de exploatare.

Scanned with OKEN Scanner

2.1. Reflectarea în contabilitate a consumului de materii prime

Oglindirea cheltuielilor ocazionate de consumul de materii prime în activitatea de producţie, în scopul obţinerii de produse finite şi semifabricate, executării de lucrări sau prestării de servicii pentru terţi, se face diferit, în funcţie de metoda de evidenţă a stocurilor de materii prime practicată de unitatea patrimonială. În cazul ***inventarului permanent***, înregistrarea în contabilitate a consumului de materii prime necesită debitarea contului **600 *„Cheltuieli cu materiile prime"*** şi creditarea, în acelaşi timp, a contului 300 „Materii prime", cu valoarea la preţul de înregistrare a acestora. Primul cont se mai debitează şi cu diferenţele de preţ în plus aferente materiilor prime date în consum, prin creditul contului 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale", în cazul cînd evidenţa acestora se ţine la preţuri prestabilite. Dacă intrarea materiilor prime în patrimoniul unităţii s-a evidenţiat la costul de achiziţie, atunci trecerea în consum a respectivelor active circulante se consemnează tot la acest cost, iar corespondenţa se stabileşte numai între debitul primului cont şi creditul celui de-al doilea.

Ieşirea materiilor prime din depozitul unităţii şi consumarea lor în producţie (transformarea în cheltuieli) se reflectă pe baza *bonurilor de consum.* Întrucît momentul eliberării materiilor prime nu se suprapune cu cel al consumului lor efectiv, se ridică problema certitudinii utilizării în producţie a întregii cantităţi de materii prime ieşite din depozit. Această chestiune apare mai ales cînd este vorba de unităţi a căror producţie este dispersată spaţial. Controlul financiar preventiv asupra eliberării bonurilor de consum, cît şi verificarea parametrilor cantitativi ai operaţiunilor executate, elimină în mare măsură eventualele neconcordanţe între cuantumul ieşirilor şi cel al consumului efectiv de materii prime dacă acţiunile respective sînt efectuate de către persoanele împuternicite în acest sens.

Pentru determinarea valorii materiilor prime efectiv consumate este necesar să se ţină seama de cele rămase în secţii sau ferme la finele lunii ca neutilizate, în vederea scăderii lor, pe baza documentului de restituire (*bonul de predare, transfer, restituire*), din volumul cheltuielilor cu materiile prime. Consemnarea lor în contul de materii prime şi descărcarea contului corespunzător de cheltuieli în care au fost evidenţiate iniţial se face prin inversarea articolului contabil ce s-a întocmit la darea lor în producţie, respectiv prin debitarea contului 300 „Materii prime" şi creditarea contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime". Diferenţele de preţ în minus aferente materiilor prime incluse pe cheltuieli se evidenţiază tot în creditul contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime" prin debitul contului 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale".

Dacă materiile prime neconsumate la sfîrşitul lunii se folosesc în procesul de fabricaţie al perioadei următoare, pentru evitarea unor operaţii suplimentare de manipulare, ele rămîn la secţiile sau fermele unde se desfăşoară procesul economic productiv sau comercial şi odată cu întocmirea documentului de restituire se eliberează un nou bon de consum pentru luna următoare.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea acestui document se face prin același articol contabil care s-a întocmit în luna anterioară cu ocazia dării în consum a materiilor prime.

Nu sînt rare situațiile cînd în urma inventarierii efectuate în timpul sau la sfîrșitul exercițiului financiar se constată lipsuri sau plusuri de materii prime. Valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime *constatate lipsă la inventariere și neimputabile*, precum și diferențele de preț în plus aferente acestora, în cazul cînd evidența lor se ține la prețurile prestabilite, se reflectă în debitul contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime" și în creditul conturilor corespunzătoare de materii prime și de diferențe de preț. Similar, se consemnează și *perisabilitățile neimputabile*. Spre deosebire de acestea, plusurile de inventar se înregistrează în debitul contului 300 „Materii prime" și în creditul celui de cheltuieli cu materiile prime.

Pentru o bună înțelegere a aspectelor menționate, luăm următorul exemplu: soldul contului 300 „Materii prime" la 10 mai 199. este de 100000 lei, exprimat în cost de achiziție. Peste două zile se dau în consum materii prime doar în valoare de 98000 lei, întrucît diferența de 2000 lei reprezintă perisabilități care nu pot fi imputate. Materiile prime rămase în secție (fermă) la sfîrșitul lunii mai sînt în valoare de 15000 lei. Se eliberează pentru această sumă un bon de predare, transfer, restituire și un nou bon de consum pentru luna iunie 199. La finele acestei luni se constată un plus de inventar în valoare de 800 lei. Articolele contabile care se întocmesc reflectă următoarele aspecte:

1) ieșirea din gestiunea unității a materiilor prime degradate în valoare de 2000 lei:

600 „Cheltuieli cu materiile prime"	=	300 „Materii prime"	D 2000	C 2000

2) darea în producție a materiilor prime în valoare de 98000 lei în baza bonului de consum nr. din 12 mai 199.:

600 „Cheltuieli cu materiile prime"	=	300 „Materii prime"	D 98000	C 98000

3) scăderea din volumul cheltuielilor cu materiile prime a sumei de 15000 lei, reprezentînd valoarea acestor bunuri rămase neconsumate la finele lunii mai, conform documentului de restituire:

300 „Materii prime"	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime"	D 15000	C 15000

4) transferarea la finele lunii mai, conform notei de contabilitate nr. din 31 mai 199., a întregului sold de 85000 lei al contului de cheltuieli cu materiile prime la contul 121 „Profit și pierdere":

121 „Profit și pierdere"	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime"	D 85000	C 85000

Scanned with OKEN Scanner

5) darea în consum a materiilor prime rămase în secție (fermă) în valoare de 15000 lei, conform bonului de consum nr. din 01.06.199., înregistrarea plusului constatat la inventariere în sumă de 800 lei și închiderea contului de cheltuieli la finele exercițiului cu soldul său de 14200 lei:

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	300 „Materii prime“	15000	15000
300 „Materii prime“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	800	800
121 „Profit și pierdere“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	14200	14200

Tot pentru o lămurire mai bună a problemei, luăm și exemplul următor: soldul contului 300 „Materii prime“ la data de 15 mai 199. este de 200000 lei, exprimat în preț standard (prestabilit), iar al contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“ de 10000 lei. În cursul inventarierii efectuate pe data de 17 mai 199. se constată lipsuri neimputabile în valoare de 5000 lei, iar diferența se dă în producție. În luna următoare se constată plusuri de inventar în valoare de 2500 lei. Se înregistrează în contabilitate următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuielile exercițiului a materiilor prime constatate lipsă la prețul standard de 5000 lei și a diferenței de preț (10000 lei : 200000 lei = = 0,05 × 5000 lei = 250 lei) aferentă acestor active circulante ieșite din gestiunea unității în acest mod:

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	% 300 „Materii prime“	5250	5000
		308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“		250

2) darea în producție a materiilor prime în valoare de 195000 lei. Diferența de preț în plus aferentă activelor ieșite din gestiunea unității prin includerea lor pe cheltuieli este de 9750 lei (0,05 × 195000 lei = 9750 lei):

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	% 300 „Materii prime“	204 750	195000
		308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“		9750

3) transferarea la finele lunii mai a întregului sold de 210000 lei al contului de cheltuieli cu materiile prime la contul de calcul al rezultatului exercițiului:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	210000	210000

Scanned with OKEN Scanner

4) intrarea în gestiunea unității a materiilor prime constatate plus la inventarierea efectuată în luna iunie în valoare de 2500 lei:

			D	C
300 „Materii prime“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	2500	2500

Diferențele de preț în minus, aferente materiilor prime constatate lipsă la inventar sau ale celor ieșite din gestiune prin deprecieri, se evidențiază în debitul contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“ și în creditul contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime“, astfel:

1) intrarea în gestiunea unității de materii prime la prețul prestabilit de 100000 lei. Diferența de preț în minus (costul de achiziție este mai mic decît prețul prestabilit) aferentă acestor bunuri achiziționate de la furnizor este de 10000 lei:

			D	C
300 „Materii prime“	=	%	100000	
		401 „Furnizori“		90000
		308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“		10000
4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	16200	16200

2) includerea pe cheltuieli a materiilor prime la prețul de înregistrare de 80000 lei; diferențele de preț în minus aferente materiilor prime ieșite din gestiune pe această cale sînt de 8000 lei:

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	300 „Materii prime“	80000	80000
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	8000	8000

3) evidențierea pe cheltuieli a materiilor prime în valoare de 15000 lei constatate lipsă la inventar, precum și a pierderilor din deprecieri în sumă de 5000 lei; diferențele de preț în minus aferente materiilor prime ieșite din gestiune pe cele două căi sînt de 1500 lei și, respectiv, 500 lei:

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	300 „Materii prime“	20000	20000
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	2000	2000

4) transferarea la sfîrșitul perioadei a întregului sold de 90000 lei al contului de cheltuieli cu materiile prime în contul de calcul al rezultatului exercițiului:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	90000	90000

Se poate spune, în rezumat, că în varianta ***inventarului permanent*** consumurile de materii prime se contabilizează pe baza documentelor ce atestă ieșirea acestora din depozite și darea lor în producție, în timp ce diferențele constatate la sfîrșitul exercițiului financiar, între soldul scriptic al contului 300 „Materii prime“ și situația faptică rezultată în urma inventarului fizic, se regularizează în mod diferit. Plusurile de inventar se înregistrează prin debitarea contului 300 „Materii prime“ în corespondență cu creditul contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime“, iar minusurile de inventar se consemnează în creditul primului cont prin debitul celui de-al doilea.

În cazul materiilor prime constatate lipsă la inventar peste normele legale, care nu pot fi imputate, în afara reflectării ieșirii bunurilor respective din gestiune, se mai înregistrează și taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de materii prime peste normele legale neimputabile. Ultimul aspect se evidențiază în debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ prin creditul contului 4427 „TVA colectată“, astfel:

1) intrarea în gestiunea unității patrimoniale de materii prime la costul de achiziție de 100000 lei:

			D	C
% 300 „Materii prime“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	100000 18000	118000

2) ieșirea din gestiunea unității a materiilor prime constatate lipsă la inventar peste normele legale neimputabile (20000 lei) și reflectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de materii prime peste normele legale neimputabile (20000 lei × 18% = 3600 lei):

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	300 „Materii prime“	20000	20000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	3600	3600

Materiile prime constatate lipsă la inventar sau depreciate, trecute în sarcina persoanelor vinovate, se evidențiază în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“ prin creditul contului 300 „Materii prime“. Odată cu această înregistrare se evidențiază și sumele datorate de personal sau de diverși debitori, ca urmare a pagubelor materiale produse de către aceștia, în debitul conturilor 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“ sau 461 „Debitori diverși“, după caz, prin creditul conturilor 7718 „Alte venituri

Scanned with OKEN Scanner

excepţionale din operaţii de gestiune“ şi 4427 „TVA colectată“. Corespondenţele menţionate reies din următoarele exemple:

1) preţul de înregistrare al materiilor prime constatate lipsă la inventar sau degradate este de 90000 lei. Suma datorată de personalul unităţii pentru producerea acestor pagube materiale este de 106200 lei:

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“	=	300 „Materii prime“	90000	90000
4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul“	=	% 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	106200	 90000 16200

2) valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime constatate lipsă la inventar sau depreciate este de 80000 lei. Suma datorată de diverşi debitori pentru producerea acestor pagube materiale este 94400 lei:

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“	=	300 „Materii prime“	80.000	80.000
461 „Debitori diverşi“	=	% 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	94.400	 80.000 14.400

Ieşirea materiilor prime din gestiune, ca urmare a lipsurilor şi degradărilor, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau care nu pot fi înregistrate pe cheltuieli, fiind necesare cercetări şi lămuriri suplimentare, se consemnează în debitul contului 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“ şi în creditul contului 300 „Materii prime“, cu valoarea la costul de achiziţie a acestora. Primul cont se mai debitează şi cu diferenţele de preţ în plus aferente acestor bunuri stabilite lipsă ori degradate, *pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli*, în cazul cînd evidenţa lor se ţine la preţuri prestabilite, prin creditul contului 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale“. Lipsurile şi degradările de materii prime clarificate, trecute pe cheltuieli, se înregistrează în creditul contului 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“ prin debitul contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime“, astfel:

a) intrarea de materii prime în gestiunea unităţii la preţul prestabilit de 190000 lei; diferenţa de preţ în plus aferentă acestor bunuri achiziţionate de la furnizor este de 10000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		200000
300 „Materii prime“		„Furnizori“	190000	
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“			10000	
4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	36000	36000

b) scoaterea din gestiune a materiilor prime stabilite lipsă sau degradate, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire ori nu pot fi trecute la cheltuieli:

			D	C
473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	=	%	200000	
		300 „Materii prime“		190000
		308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“		10000

c) trecerea pe cheltuieli a lipsurilor și degradărilor de materii prime clarificate pentru suma de 200000 lei:

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	200000	200000

Cînd evidența materiilor prime se ține la prețul prestabilit, iar acesta este mai mare decît costul de achiziție, înregistrarea în debitul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“ în corespondență cu contul 300 „Materii prime“ se face odată cu articolul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“ = 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“ cu diferențele de preț în minus aferente materiilor prime stabilite lipsă ori degradate, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli. Pentru a ilustra asemenea aspecte considerăm următoarele operațiuni economice:

1) intrarea de materii prime în patrimoniul unității la prețul prestabilit de 240000 lei; diferența de preț în minus aferentă acestor bunuri cumpărate este de 30000 lei:

			D	C
300 „Materii prime“	=	%	240000	
		401 „Furnizori“		210000
		308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“		30000
4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	37800	37800

Scanned with OKEN Scanner

2) scoaterea din evidenţă a materiilor prime stabilite lipsă ori degradate, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli:

			D	C
473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	=	300 „Materii prime“	240000	240000
308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale“	=	473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	30000	30000

3) trecerea pe cheltuieli a lipsurilor şi degradărilor de materii prime clarificate pentru suma de 210000 lei:

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	210000	210000

În situaţia cînd persoanele vinovate au fost identificate odată cu constatarea lipsurilor sau degradărilor de materii prime, valoarea la preţ de înregistrare a acestor bunuri nu se mai evidenţiază în contul 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“, ci direct în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“ prin creditul contului 300 „Materii prime“. Această înregistrare se face odată cu articolele contabile care se întocmesc pentru urmărirea vinovaţilor în vederea acoperirii prejudiciului, astfel:

a) 4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul“ = 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“ cu valoarea materiilor prime constatate lipsă sau deteriorate din cauza personalului unităţii patrimoniale. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor imputate se evidenţiază în debitul primului cont şi în creditul contului 4427 „TVA colectată“;

b) 461 „Debitori diverşi“ = 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“ cu valoarea materiilor prime constatate lipsă sau deteriorate din cauza terţilor. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor sau deteriorărilor de materii prime imputate se consemnează în debitul primului cont şi în creditul contului 4427 „TVA colectată“.

Reflectăm în contabilitate elementele menţionate presupunînd următoarele exemple ipotetice:

1) ieşirea din gestiunea unităţii patrimoniale a materiilor prime lipsă sau deteriorate din cauza personalului propriu (50000 lei); taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective trecute în sarcina celor vinovaţi este de 9000 lei (50000 lei × 18% = 9000 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“	=	300 „Materii prime“	50000	50000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“	50000	50000
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	4427 „TVA colectată“	9000	9000

2) scăderea din evidență a materiilor prime în valoare de 30000 lei constatate lipsă din cauza terților; taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de materii prime trecute în sarcina acestora este de 5400 lei (30000 lei × 18% = = 5400 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	300 „Materii prime“	30000	30000
461 „Debitori diverși“	=	7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“	30000	30000
461 „Debitori diverși“	=	4427 „TVA colectată“	5400	5400

Dacă ne referim la ***inventarul intermitent***, intrările din aprovizionări de materii prime efectuate în cursul exercițiului la costul de achiziție se evidențiază direct în debitul contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime“, pe baza facturii furnizorului și a atestării recepției materiilor prime sosite, în corespondență cu creditul contului 401 „Furnizori“. Valoarea stocului de materii prime stabilită la finele exercițiului pe bază de inventar se înregistrează în debitul contului 300 „Materii prime“ și în creditul contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime“. După transferarea la sfîrșitul exercițiului a întregului sold la contul de **„Profit și pierdere“**, ultimul cont se soldează.

Se înțelege, așadar, că stocul final de materii prime existent la încheierea exercițiului financiar precedent devine stoc inițial al exercițiului curent. Preluarea în exploatare la începutul exercițiului a stocului inițial se evidențiază în debitul contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime“ și în creditul contului 300 „Materii prime“.

Presupunem că societatea comercială achiziționează pe credit materii prime la costul de achiziție de 100000 lei. Valoarea stocului de materii prime stabilită la sfîrșitul lunii martie pe bază de inventar este de 20000 lei. Pe data de 2 aprilie intră în gestiunea unității materii prime în valoare de 40000 lei, iar după inventarierea efectuată la 30 aprilie rezultă un stoc final de 15000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) intrarea în gestiunea unității de materii prime la costul de achiziție de 100000 lei; suma totală de plată este de 118000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		118000
600 „Cheltuieli cu materiile prime“		„Furnizori“	100000	
4426 „TVA deductibilă“			18000	

2) constatarea la sfîrșitul lunii de materii prime neconsumate în valoare de 20000 lei pe bază de inventar:

			D	C
300 „Materii prime“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	20000	20000

3) transferarea la sfîrșitul lunii martie a întregului sold de 80000 lei al contului de cheltuieli cu materiile prime în contul de calcul al rezultatului exercițiului:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	80000	80000

4) preluarea în exploatare la începutul lunii aprilie a stocului inițial de materii prime în valoare de 20000 lei și includerea direct pe cheltuieli a sumei de 40000 lei, ce reprezintă materiile prime intrate în patrimoniul unității pe baza facturii furnizorului din 2 aprilie:

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	300 „Materii prime“	20000	20000
%	=	401		47200
600 „Cheltuieli cu materiile prime“		„Furnizori“	40000	
4426 „TVA deductibilă“			7200	

5) constatarea la sfîrșitul lunii aprilie a unui stoc de materii prime în valoare de 15000 lei și închiderea contului de cheltuieli cu materiile prime la finele exercițiului pentru întregul său sold de 45000 lei:

			D	C
300 „Materii prime“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	15000	15000
121 „Profit și pierdere“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	45000	45000

Două aspecte observăm în urma contabilizării operațiunilor economice de la punctele (4) și (5). Pe de o parte, *ieșirile* sau consumurile efective de materii prime (**E**) rezultă în varianta ***inventarului intermitent*** din relația balanțieră $S_i + I - Sf = E$, adică: 20000 lei + 40000 lei - 15000 lei = 45000 lei, dedusă din formula $S_i + I = E + Sf$, astfel: 20000 lei + 40000 lei = 45000 lei + 15000 lei. Pe de altă parte, pentru ca în soldul contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime“

Scanned with OKEN Scanner

să se reflecte consumurile efective ale perioadei (ieşirile) se stabileşte o corespondenţă de bază între acest cont şi cel de „Materii prime", cît şi una complementară între primul cont şi contul 401 „Furnizori".

Cînd transportul şi aprovizionarea cu materii prime sînt facturate de o terţă persoană fizică sau juridică, alta decît cea care vinde pe credit asemenea bunuri, concomitent cu înregistrarea direct pe cheltuieli a operaţiunii de intrare a materiilor prime, în baza facturii furnizorului producător, se contabilizează şi suma facturată de prestatorul de servicii în debitul contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime". La finele exerciţiului financiar, stocul final determinat prin inventariere faptică se evaluează şi se consemnează în creditul ultimului cont prin debitul contului 300 „Materii prime".

Se realizează o mai bună înţelegere a aspectelor prezentate dacă luăm exemplul următor: societatea comercială achiziţionează pe credit materii prime în valoare de 150000 lei. Suma facturată de către alt furnizor pentru transportul materiilor prime este de 22500 lei. Valoarea stocului de materii prime stabilită la finele lunii mai este de 25000 lei. Pe data de 3 iunie intră în gestiunea unităţii materii prime la costul de achiziţie de 50000 lei, iar după inventarierea faptică şi evaluarea efectuate la 30 iunie rezultă un stoc final de materii prime în valoare de 20000 lei. Se consemnează în contabilitate următoarele aspecte:

1) intrarea în patrimoniul unităţii a materiilor prime în valoare de 150000 lei în baza facturii furnizorului „X":

			D	C
%	=	401		177000
600 „Cheltuieli cu materiile prime"		„Furnizori"	150000	
4426 „TVA deductibilă"			27000	

2) primirea facturii în valoare de 22500 lei reprezentînd cheltuielile de transport-aprovizionare, aferente materiilor prime cumpărate, efectuate de furnizorul „Y":

			D	C
%	=	401		26550
600 „Cheltuieli cu materiile prime"		„Furnizori"	22500	
4426 „TVA deductibilă"			4050	

3) constatarea la sfîrşitul lunii mai a unui stoc evaluat la 25000 lei şi transferarea întregului sold de 147500 lei al contului de cheltuieli:

			D	C
300 „Materii prime"	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime"	25000	25000
121 „Profit şi pierdere"	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime"	147500	147500

Scanned with OKEN Scanner

4) preluarea în exploatare la începutul lunii iunie a stocului inițial de 25000 lei, intrarea în patrimoniul unității a materiilor prime la un cost de achiziție de 50000 lei, scăderea din cheltuieli a stocului final în valoare de 20000 lei și decontarea cheltuielilor în sumă de 55000 lei:

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	300 „Materii prime“	25000	25000
% 600 „Cheltuieli cu materiile prime“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	 50000 9000	59000
300 „Materii prime“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	20000	20000
121 „Profit și pierdere“	=	600 „Cheltuieli cu materiile prime“	55000	55000

2.2. Structura consumurilor de materiale consumabile și oglindirea lor în contabilitate

Și aceste active circulante, precum materiile prime, sînt rezultate ale muncii anterioare. Ele se consumă în activitatea de producție a unității patrimoniale în vederea obținerii produselor finite și semifabricatelor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor pentru terți. Componența consumurilor de materiale consumabile pe ramuri de activitate este diferită. În unele preponderează consumul de materiale auxiliare, care ajută procesul tehnologic, sau cel de piese de schimb, necesare activității de exploatare, în altele cheltuielile cu semințele, materialele de plantat și cu furajele ori consumul de combustibili, de materiale pentru ambalat și de alte materiale.

Rolul deosebit pe care îl au aceste active circulante în procesul economic productiv sau comercial, cît și ponderea însemnată ce o dețin în volumul total al cheltuielilor de exploatare, justifică evidențierea separată a cheltuielilor cu materialele consumabile. În acest scop se folosește contul ***601 „Cheltuieli cu materialele consumabile“***, care se dezvoltă în șapte subconturi operaționale adecvate naturii materialelor consumabile. Acestea sînt: ***6011 „Cheltuieli cu materialele auxiliare“; 6012 „Cheltuieli privind combustibilii“; 6013 „Cheltuieli privind materialele pentru ambalat“; 6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb“; 6015 „Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat“; 6016 „Cheltuieli privind furajele“*** și ***6018 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile“***.

Toate subconturile operaționale amintite au aceeași funcțiune ca și contul **600 „Cheltuieli cu materiile prime“**. Se debitează cu costul de achiziție al materialelor consumabile eliberate în consum sau constatate lipsă la inventariere și neimputabile prin creditul conturilor corespunzătoare de materiale consumabile. Dacă intrarea acestor active circulante în patrimoniul societății s-a

Scanned with OKEN Scanner

evidenţiat la preţuri standard (prestabilite), atunci trecerea lor în consum, precum şi lipsurile de inventar neimputabile se consemnează tot la acest preţ în debitul şi în creditul conturilor menţionate. Concomitent se reflectă şi diferenţele de preţ aferente materialelor consumabile ieşite din gestiune pe cele două căi.

În afară de cele arătate, trebuie reţinut şi faptul că la terminarea unei comenzi, operaţii tehnologice sau la sfîrşitul lunii pot rămîne anumite materiale auxiliare, piese de schimb, seminţe etc. neconsumate care se restituie la magazie. Operaţiunea se face în scopul diminuării cheltuielilor cu materialele consumabile, încărcate iniţial cu respectivele active circulante ridicate în plus de la depozit sau neutilizate în procesele de fabricaţie sau de exploatare.

Materialele consumabile restituite la magazie, cît şi cele constatate plusuri de inventar se evidenţiază în contabilitate în debitul conturilor de materiale consumabile şi în creditul celor care ţin evidenţa cheltuielilor ocazionate de consumul acestora. La sfîrşitul exerciţiului financiar, după transferarea întregului sold la contul **121 „Profit şi pierdere“**, cele şapte subconturi operaţionale ale contului 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile“ se soldează.

Nu încape nici o îndoială că înţelegerea aspectelor descrise este uşurată, dacă avem în vedere că materialele consumabile existente la 31 martie 199. în gestiunea unei societăţi comerciale se compun din următoarele elemente: materiale auxiliare (100000 lei), combustibili (380000 lei), materiale pentru ambalat (20000 lei), piese de schimb (140000 lei), seminţe şi materiale de plantat (50000 lei), furaje (40000 lei) şi alte materiale consumabile în valoare de 90000 lei. Toate materialele consumabile au fost date în consum, iar la finele lunii aprilie se restituie la magazie piese de schimb în valoare de 10000 lei şi materiale pentru ambalat în sumă de 5000 lei. La inventarierea efectuată pe data de 10 mai se constată lipsuri de materiale pentru ambalat neimputabile în valoare de 1000 lei. În contabilitate se reflectă următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuielile exerciţiului a materialelor consumabile la un cost de achiziţie de 820000 lei, conform bonurilor de consum:

			D	C
6011 „Cheltuieli cu materialele auxiliare“	=	3011 „Materiale auxiliare“	100000	100000
6012 „Cheltuieli privind combustibilii“	=	3012 „Combustibili“	380000	380000
6013 „Cheltuieli privind materialele pentru ambalat“	=	3013 „Materiale pentru ambalat“	20000	20000
6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb“	=	3014 „Piese de schimb“	140000	140000
6015 „Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat“	=	3015 „Seminţe şi materiale de plantat“	50000	50000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6016 „Cheltuieli privind furajele“	=	3016 „Furaje“	40000	40000
6018 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile“	=	3018 „Alte materiale consumabile“	90000	90000

2) restituirea la magazie a pieselor de schimb ridicate în plus, în valoare de 10000 lei, și a materialelor pentru ambalat nefolosite în sumă de 5000 lei în baza bonului de predare, transfer, restituire:

			D	C
3014 „Piese de schimb“	=	6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb“	10000	10000
3013 „Materiale pentru ambalat“	=	6013 „Cheltuieli privind materialele pentru ambalat“	5000	5000

3) închiderea la sfîrșitul exercițiului a conturilor de cheltuieli cu materialele consumabile pentru întregul sold de 805000 lei, în baza notei de contabilitate nr. din 30.04.199.:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	%	805000	
		6011 „Cheltuieli cu materialele auxiliare“		100000
		6012 „Cheltuieli privind combustibilii“		380000
		6013 „Cheltuieli privind materialele pentru ambalat“		15000
		6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb“		130000
		6015 „Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat“		50000
		6016 „Cheltuieli privind furajele“		40000
		6018 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile“		90000

4) ieșirea din gestiunea societății comerciale a materialelor pentru ambalat neimputabile în valoare de 1000 lei, constatate lipsă la inventarierea efectuată în ziua de 10 mai:

			D	C
6013 „Cheltuieli privind materialele pentru ambalat“	=	3013 „Materiale pentru ambalat“	1000	1000

Scanned with OKEN Scanner

5) închiderea la sfîrșitul exercițiului(31 mai 199.) a contului de cheltuieli privind materialele pentru ambalat cu întregul sold de 1 000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	6013 „Cheltuieli privind materialele pentru ambalat“	1000	1000

În situația materialelor consumabile constatate lipsă la inventar *peste normele legale care nu pot fi imputate*, în afara consemnării ieșirii bunurilor de felul acesta din gestiune, se mai reflectă și taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de materiale consumabile peste normele legale neimputabile. Ultimul aspect se evidențiază în debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ prin creditul contului 4427 „TVA colectată“, astfel:

1) intrarea în gestiunea unității patrimoniale de furaje la un cost de achiziție de 800000 lei:

			D	C
% 3016 „Furaje“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	 800000 144000	944000

2) ieșirea din gestiunea unității de furaje constatate lipsă la inventar peste normele legale neimputabile (50000 lei) și reflectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de furaje peste normele legale neimputabile (50000 lei × ×18%= 9000 lei):

			D	C
6016 „Cheltuieli privind furajele“	=	3016 „Furaje“	50000	50000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	9000	9000

Materialele consumabile ieșite din gestiune ca urmare a lipsurilor și degradărilor, *pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau care nu pot fi înregistrate pe cheltuieli*, fiind necesare cercetări și lămuriri suplimentare, se consemnează în debitul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“ și în creditul conturilor care țin evidența existenței și mișcării stocurilor de materiale consumabile, cu valoarea la costul de achiziție a acestora. Primul cont se mai debitează și cu diferențele de preț în plus aferente acestor bunuri stabilite lipsă sau degradate, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau trecute la cheltuieli, prin creditul contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“, în cazul cînd evidența lor se ține la prețuri prestabilite. Lipsurile și degradările de materiale consumabile clarificate trecute pe cheltuieli se înregistrează în creditul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“ prin debitul conturilor care țin evidența cheltuielilor cu materialele consumabile, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

1) intrarea în gestiunea unității patrimoniale de semințe la prețul prestabilit de 100000 lei; diferența de preț în plus aferentă acestor bunuri achiziționate de la furnizor este de 20000 lei:

			D	C
%	=	401		141600
3015 „Semințe și materiale de plantat“		„Furnizori“	100000	
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“			20000	
4426 „TVA deductibilă“			21600	

2) scoaterea din gestiune a semințelor stabilite lipsă ori depreciate, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli:

			D	C
473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	=	%	120000	
		3015 „Semințe și materiale de plantat“		100000
		308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“		20000

3) trecerea pe cheltuieli a lipsurilor și degradărilor de semințe clarificate pentru suma de 120000 lei:

			D	C
6015 „Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	120000	120000

Cînd evidența materialelor consumabile se ține la prețul prestabilit, iar acesta este mai mare decît costul de achiziție, înregistrarea în debitul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“ în corespondență cu conturile care țin evidența existenței și mișcării stocurilor de materiale consumabile se face odată cu articolul contabil 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“ = 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“ cu diferențele de preț în minus aferente materialelor consumabile stabilite lipsă ori degradate, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli. Pentru a evidenția asemenea aspecte prezentăm următoarele operațiuni economice:

1) intrarea de materiale de plantat în patrimoniul unității la prețul prestabilit de 250000 lei; diferența de preț în minus aferentă acestor bunuri cumpărate este de 40000 lei:

			D	C
3015 „Semințe și materiale de plantat“	=	%	250000	
		401 „Furnizori“		210000
		308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“		40000
4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	37800	37800

Scanned with OKEN Scanner

2) scoaterea din evidenţă a materialului de plantat stabilit lipsă ori deteriorat, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli:

			D	C
473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	=	3015 „Seminţe şi materiale de plantat“	250000	250000
308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale“	=	473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	40000	40000

3) trecerea pe cheltuieli a lipsurilor şi degradărilor de materiale de plantat clarificate pentru suma de 210000 lei:

			D	C
6015 „Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat“	=	473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	210000	210000

În situaţia cînd persoanele vinovate au fost identificate odată cu constatarea lipsurilor sau degradărilor de materiale consumabile, valoarea la preţ de înregistrare a acestor bunuri nu se mai evidenţiază în contul 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“, ci direct în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“ prin creditul conturilor care ţin evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de materiale consumabile. Această înregistrare se face concomitent cu articolele contabile care se întocmesc pentru urmărirea vinovaţilor în vederea acoperirii prejudiciului, adică:

a) 4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul“ = 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“ cu valoarea materialelor consumabile constatate lipsă sau deteriorate din cauza personalului unităţii. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor imputate se evidenţiază în debitul primului cont şi în creditul contului 4427 „TVA colectată“;

b) 461 „Debitori diverşi“ = 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“ cu valoarea materialelor consumabile lipsă sau deteriorate din cauza terţilor. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor sau deteriorărilor de materiale consumabile imputate se consemnează în debitul primului cont şi în creditul contului 4427 „TVA colectată“.

Înregistrăm în contabilitate elementele menţionate avînd în vedere următoarele exemple ipotetice:

1) ieşirea din gestiunea unităţii patrimoniale a pieselor de schimb lipsă sau deteriorate din cauza personalului propriu în valoare de 20000 lei; taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective trecute în sarcina celor vinovaţi este de 3600 lei:

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“	=	3014 „Piese de schimb“	20000	20000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	23600	 20000 3600

2) scoaterea din evidență a pieselor de schimb în valoare de 50000 lei constatate lipsă din cauza terților; taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de piese de schimb trecute în sarcina terților este de 9000 lei:

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	3014 „Piese de schimb“	50000	50000
461 „Debitori diverși“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	59000	 50000 9000

În cazul practicării ***inventarului intermitent***, intrările din aprovizionări de materiale consumabile efectuate în cursul exercițiului financiar la costul de achiziție se evidențiază direct în debitul conturilor care țin evidența cheltuielilor ocazionate de consumul materialelor consumabile, pe baza facturii furnizorului și a atestării recepției materialelor consumabile sosite, în corespondență cu creditul contului 401 „Furnizori“. Valoarea stocurilor de materiale consumabile stabilită la finele exercițiului pe bază de inventar se înregistrează în debitul conturilor de materiale consumabile și în creditul conturilor ce țin evidența cheltuielilor ocazionate de consumul de materiale consumabile. După transferarea la sfîrșitul exercițiului a soldurilor la contul **121 „Profit și pierdere“**, cele șapte subconturi operaționale se soldează.

Este limpede că stocurile finale de materiale consumabile existente la încheierea exercițiului financiar precedent devin stocuri inițiale ale exercițiului curent. Preluarea în exploatare la începutul exercițiului a stocurilor inițiale se evidențiază în debitul celor șapte subconturi operaționale de cheltuieli și în creditul conturilor care țin evidența materialelor consumabile.

Cît privește costul de achiziție al unui oarecare material consumabil dat terțului spre prelucrare, el se evidențiază, în cazul practicării ***inventarului intermitent***, în debitul contului 351 „Materii și materiale aflate la terți“ prin creditul contului corespunzător de cheltuieli cu materialul consumabil. Reintroducerea în producție a materialului consumabil înapoiat de la terț se consemnează în debitul contului de cheltuieli și în creditul celui care ține evidența materiilor și materialelor date terților spre prelucrare. Cheltuielile de prelucrare facturate de către terța persoană se consemnează în debitul contului care evidențiază cheltuielile cu materialul consumabil prin creditul contului 401 „Furnizori“. În creditul ultimului cont, prin debitul contului corespunzător

Scanned with OKEN Scanner

de cheltuieli cu materialul consumabil, se înregistrează cheltuielile facturate de furnizor pentru transportul și manipularea materialului consumabil trimis spre prelucrare la terț și înapoiat de la acesta. Concomitent se contabilizează și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura emisă de furnizor pentru prelucrarea materialului consumabil, cît și pentru cheltuielile de transport și manipulare ale acestuia în debitul contului 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă" și în creditul contului 401 „Furnizori".

Admitem că societatea comercială achiziționează pe credit piese de schimb și furaje la costul de achiziție de 100000 lei și, respectiv, 50000 lei. Furajele se trimit spre prelucrare unei terțe persoane, iar cheltuielile de transformare facturate de către aceasta din urmă sînt de 10000 lei. Suma de 5000 lei facturată de furnizor reprezintă cheltuielile de transport și manipulare ale furajelor trimise și înapoiate de la cel care le prelucrează. Valoarea stocului de piese de schimb, stabilită la finele lunii aprilie pe bază de inventar, în sumă de 20000 lei se dă în producție la începutul lunii mai. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) intrarea în gestiunea unității de furaje și piese de schimb în valoare de 100000 lei și, respectiv, 50000 lei:

			D	C
%	=	401		177000
6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb"		„Furnizori"	100000	
6016 „Cheltuieli privind furajele"			50000	
4426 „TVA deductibilă"			27000	

2) trimiterea furajelor spre prelucrare, primirea facturii în sumă de 10000 lei, reprezentînd cheltuielile de prelucrare, și darea în consum a furajelor înapoiate de la terț:

			D	C
351 „Materii și materiale aflate la terți"	=	6016 „Cheltuieli privind furajele"	50000	50000
%	=	401		11800
6016 „Cheltuieli privind furajele"		„Furnizori"	10000	
4426 „TVA deductibilă"			1800	
6016 „Cheltuieli privind furajele"	=	351 „Materii și materiale aflate la terți"	50000	50000

3) transportarea și manipularea furajelor trimise și înapoiate de la terța persoană, efectuate de către aceasta pentru suma de 5000 lei (imputarea ei imediată cheltuielilor privind furajele):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		5900
6016 „Cheltuieli privind furajele“		„Furnizori“	5000	
4426 „TVA deductibilă“			900	

4) constatarea la sfîrșitul lunii aprilie a unui stoc de piese de schimb în valoare de 20000 lei și închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli privind materialele consumabile la finele exercițiului financiar:

			D	C
3014 „Piese de schimb“	=	6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb“	20000	20000
121 „Profit și pierdere“	=	%	145000	
		6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb“		80000
		6016 „Cheltuieli privind furajele“		65000

5) preluarea în exploatare la începutul lunii mai a pieselor de schimb în valoare de 20000 lei și închiderea la sfîrșitul exercițiului a contului de cheltuieli privind piesele de schimb:

			D	C
6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb“	=	3014 „Piese de schimb“	20000	20000
121 „Profit și pierdere“	=	6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb“	20000	20000

2.3. Modalități de evidențiere în contabilitate a consumului obiectelor de inventar

Un loc important în defășurarea activității de producție a unităților patrimoniale îl ocupă obiectele de inventar. Acestea, ca și mijloacele fixe, își păstrează, în general, forma lor naturală în mai multe cicluri de producție, fără însă să fie supuse amortizării. Cunoașterea acestei particularități reprezintă o chestiune necesară, dar nu suficientă. Trebuie rezolvată, deci, și problema includerii în cheltuieli a valorii obiectelor de inventar, ce se transmite treptat asupra produsului, lucrării sau serviciului la realizarea cărora participă. În acest scop se utilizează contul ***602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“***. Debitarea acestui cont, prin creditarea contului 322 „Uzura obiectelor de inventar“, înseamnă includerea integrală pe cheltuieli a costului de achiziție sau de producție al obiectelor de inventar în momentul dării lor în folosință. Totodată, este necesară și evidențierea diferențelor de preț aferente obiectelor de inventar date în folosință (în situația înregistrării stocurilor de obiecte de

Scanned with OKEN Scanner

inventar la preţuri prestabilite). Reflectarea contabilă a ultimei operaţii se realizează prin debitarea sau creditarea, după caz, a contului de cheltuieli privind obiectele de inventar şi creditarea ori debitarea contului 328 „Diferenţe de preţ la obiecte de inventar". La scoaterea din evidenţă a obiectelor de inventar complet uzate, se stabileşte corespondenţa între debitul contului 322 „Uzura obiectelor de inventar" şi creditul contului 321 „Obiecte de inventar".

În cazul includerii eşalonate în cheltuieli a valorii obiectelor de inventar, pe o perioadă de cel mult trei ani de la darea lor în folosinţă, corespondenţa se stabileşte tot între debitul respectivului cont de cheltuieli şi creditul contului utilizat pentru evidenţa uzurii lor. Înregistrarea integrală sau eşalonată pe cheltuieli a valorii obiectelor de inventar este o opţiune a agentului economic care va trebui să ţină cont şi de ponderea acestora în cadrul activelor circulante materiale şi, implicit, a cheltuielilor. Valoarea sculelor, dispozitivelor şi verificatoarelor cu destinaţie specială (SDV-uri), cît şi a aparatelor de măsură şi control (AMC-uri), aferente fabricării produselor în serie sau în masă, se include, de regulă, eşalonat, în costurile de producţie ale acestor produse. Obiectele de inventar în folosinţă se evidenţiază distinct în contabilitatea analitică.

Presupunem că o societate comercială a primit de la un furnizor pe bază de factură obiecte de inventar în valoare de 500000 lei. Cheltuielile efectuate pentru transportul acestora, plătite din sumele încredinţate unei persoane împuternicite de unitatea patrimonială, reprezintă 50000 lei. Preţul de cumpărare al obiectelor de inventar şi cheltuielile de transport efectuate pentru aprovizionarea lor sînt incluse integral pe cheltuieli în momentul dării în folosinţă. Din scoaterea din evidenţă a obiectelor de inventar complet uzate nu s-au recuperat bunuri. Pentru reflectarea în contabilitate a acestor operaţiuni se fac următoarele înregistrări:

			D	C
321 „Obiecte de inventar"	=	401 „Furnizori"	500000	500000
% 321 „Obiecte de inventar" 4426 „TVA deductibilă"	=	542 „Avansuri de trezorerie"	 50000 9000	59000
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	322 „Uzura obiectelor de inventar"	550000	550000
322 „Uzura obiectelor de inventar"	=	321 „Obiecte de inventar"	550000	550000
121 „Profit şi pierdere"	=	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	550000	550000

Consumul de obiecte de inventar se poate contabiliza, cum s-a arătat, şi în baza preţurilor standard (prestabilite) folosite la evidenţierea intrării acestor bunuri în patrimoniul unităţii. Operaţia contabilă ocazionată de includerea în cheltuieli a valorii stabilite în baza acestor preţuri este asemănătoare cu cea

Scanned with OKEN Scanner

prezentată în cazul obiectelor de inventar date în folosință la costul de achiziție. Particularitate prezintă numai evidențierea diferențelor de preț (față de costul de achiziție al obiectelor de inventar) aferente acestor bunuri date în folosință. În practică se pot folosi mai multe căi de rezolvare a acestei operații, și anume:

a) uzura calculată în funcție de prețul standard se reflectă în debitul contului 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar" și în creditul contului 322 „Uzura obiectelor de inventar", iar diferențele de preț în plus se evidențiază prin debitarea contului respectiv de cheltuieli și creditarea contului 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar" odată cu înregistrarea scoaterii din evidență a obiectelor de inventar complet uzate;

b) uzura calculată în funcție de prețul standard și de diferențele de preț în plus se înregistrează în debitul contului 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar" și în creditul contului 322 „Uzura obiectelor de inventar", iar diferențele de preț în plus se oglindesc prin debitarea contului 322 „Uzura obiectelor de inventar" și creditarea contului 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar" concomitent cu evidențierea obiectelor de inventar complet uzate scoase din evidență la prețul standard;

c) uzura calculată în funcție de prețul standard se evidențiază în debitul contului 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar" și în creditul contului 322 „Uzura obiectelor de inventar". Concomitent se înregistrează diferențele de preț în plus aferente prin debitarea primului cont și creditarea contului 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar". Inconvenientul utilizării acestei căi constă în aceea că, după întocmirea ultimului articol contabil, soldul contului de obiecte de inventar cumulat cu cel de diferențe nu reflectă valoarea acestor active circulante materiale aflate în stoc la costul de achiziție. Au rolul să lămurească mai bine aceste probleme următoarele exemple ipotetice, astfel:

A) ***prima soluție:***

1) intrarea în gestiunea unității patrimoniale de obiecte de inventar la un preț standard de 80000 lei. Diferențele de preț în plus (costul de achiziție este mai mare decît prețul prestabilit) aferente acestor bunuri intrate în gestiune prin achiziționare de la un furnizor sînt în sumă de 10000 lei:

			D	C
%	=	401		90000
321 „Obiecte de inventar"		„Furnizori"	80 000	
328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar"			10000	
4426 „TVA deductibilă"	=	401 „Furnizori"	16200	16200

2) includerea în cheltuieli a uzurii obiectelor de inventar calculate în funcție de prețul standard (80000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	322 „Uzura obiectelor de inventar“	80000	80000

3) evidențierea diferențelor de preț în plus incluse pe cheltuieli odată cu scoaterea din gestiune la prețul standard a obiectelor de inventar complet uzate:

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	10000	10000
322 „Uzura obiectelor de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	80000	80000

4) închiderea contului de cheltuieli privind obiectele de inventar pentru soldul său debitor de 90000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	90000	90000

B) *soluția a II-a:*

1) intrarea în gestiunea unității patrimoniale de obiecte de inventar la un preț standard de 80000 lei; diferențele de preț în plus aferente obiectelor de inventar intrate în gestiune sînt în sumă de 10000 lei:

			D	C
% 321 „Obiecte de inventar“ 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	80000 10000 16200	106200

2) includerea pe cheltuieli a uzurii obiectelor de inventar calculate în funcție de prețul standard și de diferențele de preț în plus (80000 lei + 10000 lei = 90000 lei):

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	322 „Uzura obiectelor de inventar“	90000	90000

3) evidențierea diferențelor de preț în plus aferente obiectelor de inventar scoase din folosință la prețul standard:

			D	C
322 „Uzura obiectelor de inventar“	=	% 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“ 321 „Obiecte de inventar“	90000	10000 80000

Scanned with OKEN Scanner

4) închiderea contului de cheltuieli privind obiectele de inventar pentru soldul său debitor de 90000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	90000	90000

C) ***soluția a III-a:***

1) intrarea în gestiunea unității patrimoniale de obiecte de inventar la un preț standard de 80000 lei; diferențele de preț în plus aferente obiectelor de inventar intrate în gestiune sînt de 10000 lei:

			D	C
% 321 „Obiecte de inventar“ 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	 80000 10000 16200	106200

2) includerea în cheltuieli a uzurii calculate în funcție de prețul prestabilit (80000 lei) și, concomitent, înregistrarea pe cheltuieli a diferențelor de preț în plus aferente obiectelor de inventar aflate în folosință:

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	% 322 „Uzura obiectelor de inventar“ 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	90000	 80000 10000

3) scoaterea din folosință a obiectelor de inventar la un preț de înregistrare de 80000 lei și închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru soldul său debitor în sumă de 90000 lei:

			D	C
322 „Uzura obiectelor de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	80000	80000
121 „Profit și pierdere“	=	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	90000	90000

Diferențele de preț în minus (costul de achiziție este mai mic decît prețul standard) aferente obiectelor de inventar scoase din folosință se evidențiază în debitul contului 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“ și în creditul contului 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“. Acest aspect reiese din următoarele operațiuni economice:

Scanned with OKEN Scanner

A) ***cazul I:***

1) intrarea în gestiunea unității patrimoniale de obiecte de inventar la un preț standard de 100000 lei. Diferențele de preț în minus (costul de achiziție este mai mic – 90000 lei – decît prețul prestabilit – 100000 lei) aferente obiectelor de inventar intrate în gestiune prin achiziționare de la un furnizor sînt în sumă de 10000 lei:

			D	C
321 „Obiecte de inventar“	=	% 401 „Furnizori“ 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	100000	 90000 10000
4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	16200	16200

2) includerea în cheltuieli a uzurii obiectelor de inventar calculate în funcție de prețul standard (100000 lei):

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	322 „Uzura obiectelor de inventar“	100000	100000

3) evidențierea diferențelor de preț în minus scăzute din cheltuieli odată cu scoaterea din gestiune la prețul standard a obiectelor de inventar complet uzate și închiderea contului de cheltuieli cu soldul său debitor de 90000 lei:

			D	C
328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	=	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	10000	10000
322 „Uzura obiectelor de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	100000	100000
121 „Profit și pierdere“	=	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	90000	90000

B) ***cazul al II-lea:***

1) intrarea în gestiunea unității patrimoniale de obiecte de inventar la prețul standard de 100000 lei. Diferențele de preț în minus aferente obiectelor de inventar intrate prin achiziționare de la un furnizor sînt în sumă de 10000 lei:

			D	C
321 „Obiecte de inventar“	=	% 401 „Furnizori“ 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	100000	 90000 10000

Scanned with OKEN Scanner

2) includerea pe cheltuieli a uzurii obiectelor de inventar calculate în funcție de prețul prestabilit și evidențierea diferențelor de preț în minus scăzute din cheltuieli odată cu darea lor în folosință (10000 lei):

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	322 „Uzura obiectelor de inventar“	100000	100000
328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	=	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	10000	10000

3) scoaterea din folosință a obiectelor de inventar complet uzate și închiderea contului de cheltuieli cu soldul său debitor de 90000 lei:

			D	C
322 „Uzura obiectelor de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	100000	100000
121 „Profit și pierdere“	=	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar	90000	90000

C) ***cazul al III-lea:***

1) intrarea în gestiunea unității patrimoniale de obiecte de inventar la un preț standard de 100000 lei. Diferențele de preț în minus aferente obiectelor de inventar intrate în gestiune prin achiziționare de la un furnizor sînt în sumă de 10000 lei:

			D	C
321 „Obiecte de inventar“	=	%	100000	
		401 „Furnizori“		90000
		328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“		10000

2) includerea pe cheltuieli a uzurii obiectelor de inventar calculate în funcție de costul de achiziție, scoaterea din folosință a obiectelor de inventar la prețul standard și închiderea contului de cheltuieli cu soldul său debitor de 90000 lei:

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	322 „Uzura obiectelor de inventar“	90000	90000
%	=			
322 „Uzura obiectelor de inventar“		321 „Obiecte de inventar“	90000	100000
328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“			10000	
121 „Profit și pierdere“	=	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	90000	90000

Scanned with OKEN Scanner

Reliefînd aceste aspecte, nu se poate, totodată, trece cu vederea faptul că prețul de înregistrare al obiectelor de inventar constatate lipsă, degradate sau distruse în depozitul unității, *în cadrul normelor legale*, constituie un alt element care determină debitarea contului 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar" prin creditarea, însă, a contului 321 „Obiecte de inventar". La acesta se adaugă și valoarea obiectelor de inventar constatate lipsă la inventar în depozitul unității *peste normele legale, care nu pot fi imputate*, inclusă pe cheltuieli asemănător elementului precedent. Concomitent se reflectă și diferențele de preț în plus sau în minus, după caz, aferente obiectelor de inventar ieșite din gestiunea unității pe căile menționate. Cu taxa pe valoarea adăugată aferentă obiectelor de inventar constatate lipsă la inventar peste normele legale care nu pot fi imputate se debitează contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" prin creditul contului 4427 „TVA colectată".

Corespondențele menționate reies din următoarele operațiuni:

1) intrarea în gestiunea unității patrimoniale de scule (la costul de achiziție de 100000 lei), instrumente (la prețul prestabilit de 150000 lei; diferențele de preț în plus aferente acestor obiecte de inventar achiziționate de la un furnizor sînt de 10000 lei) și de accesorii de pat (la un preț prestabilit de 50000 lei; diferențele de preț în minus aferente sînt de 1000 lei):

			D	C
%	=	401		118000
321 „Obiecte de inventar"		„Furnizori"	100000	
4426 „TVA deductibilă"			18000	
%	=	401		188800
321 „Obiecte de inventar"		„Furnizori"	150000	
328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar"			10000	
4426 „TVA deductibilă"			28800	
321 „Obiecte de inventar"	=	%	50000	
		401 „Furnizori"		49000
		328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar"		1000
4426 „TVA deductibilă"	=	401 „Furnizori"	8820	8820

2) ieșirea din gestiunea unității a sculelor, instrumentelor și accesoriilor de pat declasate în depozit în cadrul normelor legale la un preț de înregistrare de 5000 lei, 8000 lei și, respectiv, 10000 lei. Diferențele de preț în plus aferente sînt de 528 lei (10000 lei : 15000 lei = 0,066 × 8000 lei = 528 lei), iar cele în minus de 200 lei (1000 lei : 50000 lei = 0,02 × 10000 lei = 200 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	5000	5000
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	% 321 „Obiecte de inventar“ 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	8528	 8000 528
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	10000	10000
328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	=	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	200	200

3) scoaterea din evidență a sculelor constatate lipsă la inventar peste normele legale care nu pot fi imputate (16000 lei) și reflectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de scule peste normele legale constatate în depozitul unității patrimoniale (16000 lei × 18% = 2880 lei):

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	16000	16000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	2880	2880

Prețul de înregistrare al obiectelor de inventar în depozit, stabilite lipsă ori degradate, *pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli*, fiind necesare cercetări și lămuriri suplimentare, se consemnează în debitul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“ și în creditul contului 321 „Obiecte de inventar“, cu valoarea la costul de achiziție a acestora. Primul cont se mai debitează și cu diferențele de preț în plus aferente acestor bunuri stabilite lipsă ori degradate, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli, prin creditul contului 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“, cînd evidența lor se ține la prețuri prestabilite. Lipsurile și degradările de obiecte de inventar clarificate, trecute pe cheltuieli, se reflectă în creditul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“ prin debitul contului 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“. Aceste aspecte rezultă din următoarele operațiuni economice:

1) intrarea în depozit de obiecte de inventar la un preț standard de 40000 lei; diferența de preț în plus aferentă acestor bunuri achiziționate de la furnizori este de 2000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		49560
321 „Obiecte de inventar“		„Furnizori“	40000	
328 „Diferenţe de preţ la obiecte de inventar“			2000	
4426 „TVA deductibilă“			7560	

2) scoaterea din gestiune a obiectelor de inventar stabilite lipsă ori degradate în depozit, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli:

			D	C
473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	=	%	42000	
		321 „Obiecte de inventar“		40000
		328 „Diferenţe de preţ la obiecte de inventar“		2000

3) trecerea pe cheltuieli a lipsurilor şi degradărilor de obiecte de inventar clarificate pentru suma de 42000 lei:

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	42000	42000

Cînd evidenţa obiectelor de inventar se ţine la preţul prestabilit, iar acesta este mai mare decît costul de achiziţie, consemnarea în debitul contului 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“ în corespondenţă cu contul 321 „Obiecte de inventar“ se face concomitent cu articolul 328 „Diferenţe de preţ la obiecte de inventar“ = 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“ cu diferenţele de preţ în minus aferente obiectelor de inventar stabilite lipsă sau degradate în depozit, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau trecute la cheltuieli. Ilustrăm aceste aspecte cu ajutorul operaţiunilor următoare:

1) intrarea în patrimoniul unităţii de obiecte de inventar la preţul prestabilit de 80000 lei; diferenţa de preţ în minus aferentă acestor bunuri cumpărate este de 10000 lei:

			D	C
321 „Obiecte de inventar“	=	%	80000	
		401 „Furnizori“		70000
		328 „Diferenţe de preţ la obiecte de inventar“		10000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	12600	12600

2) scoaterea din evidență a obiectelor de inventar stabilite lipsă sau degradate în depozit, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau trecute la cheltuieli:

			D	C
473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	=	321 „Obiecte de inventar“	80000	80000
328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	10000	10000

3) trecerea pe cheltuieli a lipsurilor și degradărilor de obiecte de inventar constatate în depozit, clarificate pentru suma de 70000 lei:

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	70000	70000

Dacă persoanele vinovate au fost identificate odată cu constatarea lipsurilor sau degradărilor de obiecte de inventar în depozit, valoarea la preț de înregistrare a acestor bunuri nu se mai evidențiază în contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“, ci direct în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“ prin creditul contului 321 „Obiecte de inventar“. Concomitent se reflectă în contabilitate și următoarele operațiuni:

a) 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“ = 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ cu valoarea obiectelor de inventar în depozit constatate lipsă sau degradate trecute în sarcina personalului vinovat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor imputate se evidențiază în debitul primului cont și în creditul contului 4427 „TVA colectată“;

b) 461 „Debitori diverși“ = 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ cu valoarea obiectelor de inventar în depozit constatate lipsă sau degradate din cauza terților. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor sau degradărilor de obiecte de inventar în depozit imputate se consemnează în debitul primului cont și în creditul contului 4427 „TVA colectată“.

În vederea redării în contabilitate a elementelor menționate, prezentăm următoarele exemple ipotetice:

1) ieșirea din gestiunea unității a obiectelor de inventar constatate lipsă sau degradate în depozit din cauza personalului propriu (50000 lei); taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective trecute în sarcina celor vinovați este de 9000 lei (50000 lei × 18% = 9000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“	=	321 „Obiecte de inventar“	50000	50000
4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul“	=	% 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	59000	 50000 9000

2) scăderea din evidenţă a obiectelor de inventar în depozit constatate lipsă sau degradate din cauza terţilor; taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de obiecte de inventar trecute în sarcina acestora este de 5400 lei (30000 lei × × 18% = 5400 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“	=	321 „Obiecte de inventar“	30000	30000
461 „Debitori diverşi“	=	% 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	35400	 30000 5400

Uzura aferentă obiectelor de inventar în folosinţă, înregistrată pînă la data cînd acestea au fost constatate lipsă sau degradate, se stornează din cheltuieli. Preţul de înregistrare al acestor bunuri constatate lipsă sau deteriorate din cauza persoanelor vinovate se evidenţiază în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“ şi în creditul contului 321 „Obiecte de inventar“. Concomitent cu această înregistrare se consemnează şi sumele datorate de personal sau de diverşi debitori, ca urmare a pagubelor materiale produse de către aceştia, în debitul conturilor 4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul“ sau 461 „Debitori diverşi“, după caz, prin creditul conturilor 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“ şi 4427 „TVA colectată“.

În creditul ultimului cont se reflectă, de asemenea, taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor sau deteriorărilor peste normele legale neimputabile de obiecte de inventar în folosinţă, prin debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“. Preţul de înregistrare al obiectelor de inventar în folosinţă constatate lipsă sau degradate, care nu pot fi imputate, se reflectă în debitul contului 322 „Uzura obiectelor de inventar“ prin creditul contului 321 „Obiecte de inventar“.

Pentru o mai completă înţelegere a modului de înregistrare în contabilitate a problemelor prezentate, presupunem următoarele operaţiuni economice:

Scanned with OKEN Scanner

1) valoarea la preț de înregistrare a obiectelor de inventar achiziționate de la furnizor este de 400000 lei:

			D	C
%	=	401		472000
321 „Obiecte de inventar“		„Furnizori“	400000	
4426 „TVA deductibilă“			72000	

2) uzura obiectelor de inventar inclusă integral în cheltuielile de exploatare la darea lor în folosință are valoarea de 400000 lei:

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	322 „Uzura obiectelor de inventar“	400000	400000

3) obiecte de inventar în folosință în sumă de 40000 lei sînt constatate lipsă la inventar sau degradate în limita normelor legale:

			D	C
322 „Uzura obiectelor de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	40000	40000

4) obiecte de inventar în folosință stabilite lipsă la inventar sau degradate peste normele legale neimputabile sînt în sumă de 60000 lei; taxa pe valoarea adăugată aferentă obiectelor de inventar în folosință constatate lipsă sau deteriorate peste normele legale neimputabile este de 10800 lei (60000 lei × 18% = 10800 lei):

			D	C
322 „Uzura obiectelor de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	60000	60000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	10800	10800

5) uzura aferentă lipsurilor de obiecte de inventar în folosință, înregistrată pînă la data cînd acestea au fost constatate lipsă din vina personalului unității patrimoniale, se stornează din cheltuieli pentru suma de 80000 lei. Prețul de înregistrare al obiectelor de inventar în folosință constatate lipsă sau degradate trecute în sarcina celor vinovați este de 80000 lei, iar valoarea datorată de personal pentru aceste lipsuri este de 94400 lei [80000 lei + (80000 lei × ×18%) = 94400 lei]:

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar “	=	322 „Uzura obiectelor de inventar“	80.000	80.000
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	321 „Obiecte de inventar“	80.000	80.000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	94400	 80000 14400

6) uzura aferentă lipsurilor de obiecte de inventar în folosință, înregistrată pînă la data cînd acestea au fost constatate din vina terților, se stornează din cheltuieli pentru suma de 120000 lei. Prețul de înregistrare al obiectelor de inventar în folosință constatate lipsă sau deteriorate trecute în sarcina acestora este de 120000 lei, iar suma datorată de terți pentru asemenea lipsuri de 141600 lei [120000 lei + (120000 lei × 18%) = 141600 lei]:

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	322 „Uzura obiectelor de inventar“	120000	120000
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	321 „Obiecte de inventar“	120000	120000
461 „Debitori diverși“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	141600	 120000 21600

7) valoarea la preț de înregistrare a obiectelor de inventar scoase din folosință este de 100000 lei:

			D	C
322 „Uzura obiectelor de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	100000	100000

8) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli cu soldul lor debitor de 200000 lei și, respectiv, 200000 lei, precum și a contului de venituri pentru soldul său creditor tot de 200000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	% 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“ 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	400000	 200000 200000
7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“	=	121 „Profit și pierdere“	200000	200000

Cota-parte din echipamentul de protecție, din cel de lucru și din îmbrăcămintea specială suportată de agentul economic se înregistrează în

Scanned with OKEN Scanner

debitul contului 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar", prin creditul contului 321 „Obiecte de inventar", în luna în care asemenea bunuri se pun la dispoziția salariaților pentru protejarea îmbrăcămintei și încălțămintei proprii împotriva unor condiții care duc la uzarea prematură a acestora etc. În situația cînd valoarea la preț de achiziție, respectiv de producție, este prea mare, pentru a nu afecta substanțial costul produselor, lucrărilor sau serviciilor în luna cînd obiectele de inventar se scot din gestiune, cota-parte din prețul lor de înregistrare, suportată de unitate, se consemnează inițial în debitul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" și în creditul contului 321 „Obiecte de inventar". Primul cont urmează a se credita, prin debitul contului 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar", cu cotele lunare din aceste cheltuieli repartizate asupra costului produselor, lucrărilor sau serviciilor pe măsura ajungerii lor la scadență.

Valoarea echipamentului de protecție, a celui de lucru și a îmbrăcămintei speciale vîndute ca atare se evidențiază în debitul contului 371 „Mărfuri" și în creditul contului 321 „Obiecte de inventar". Cu adaosul comercial aferent acestor bunuri predate spre vînzare magazinului de desfacere al unității patrimoniale se debitează primul cont prin creditarea contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri".

Prețul de înregistrare al mărfurilor de felul acesta (prețul de achiziție, respectiv costul de producție, plus adaosul comercial aferent) ieșite din gestiune prin vînzare se înregistrează în creditul contului 371 „Mărfuri" prin debitul conturilor 607 „Cheltuieli privind mărfurile" și 378 „Diferențe de preț la mărfuri". Concomitent se reflectă suma încasată de la salariați în debitul contului 5311 „Casa în lei" și în creditul conturilor 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor" și 4427 „TVA colectată".

Dacă vînzarea acestor bunuri se face cu plata în rate, suma ce urmează să fie suportată de personalul unității se evidențiază în debitul contului 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul" și în creditul conturilor 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor" și 4428 „TVA neexigibilă". Dobînda cuvenită unității pentru vînzările cu plata în rate aferentă perioadei următoare se reflectă în debitul primului cont și în creditul contului 472 „Venituri înregistrate în avans".

Corespondența între debitul contului 5311 „Casa în lei" și creditul contului 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul" evidențiază încasarea sumelor în numerar de la salariații unității patrimoniale. Totodată, se reflectă și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, aferentă vînzărilor de obiecte de inventar cu plata în rate, devenită exigibilă în cursul exercițiului.

Obiectele de inventar constatate în plus la inventariere în depozitele unității sau ale secțiilor (fermelor) se înregistrează în debitul contului 321 „Obiecte de inventar" și în creditul contului 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar". Ultimul cont se mai creditează și cu ocazia transferării la sfîrșitul exercițiului

Scanned with OKEN Scanner

financiar a întregului sold la contul **121 „Profit și pierdere“**. În urma acestei operații el se soldează.

Pentru o lămurire mai bună a problemei puse, considerăm următoarele: soldul contului 321 „Obiecte de inventar“ la data de 31 martie 199. este de 400000 lei, iar al contului 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“ de 40000 lei. La inventarierea efectuată pe data de 10 aprilie 199. se constată obiecte de inventar lipsă în depozitul unității în sumă de 10000 lei care nu pot fi imputate. Cota de 50% din prețul de înregistrare de 200000 lei al echipamentului de protecție distribuit personalului societății este suportată de unitate, iar diferența de către acesta. Suma de 190000 lei reprezintă obiecte de inventar date în exploatare în ziua de 11 aprilie, care se include integral în cheltuieli odată cu trecerea lor în folosință. Valoarea de 15000 lei reflectă prețul de înregistrare al obiectelor de inventar constatate plus la inventar în depozitul unității în ziua de 10 mai. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) evidențierea obiectelor de inventar constatate lipsă la inventar în sumă de 10000 lei, care nu pot fi imputate, și a diferențelor de preț în plus aferente (40000 lei : 400000 lei = 0,1 × 10000 lei = 1000 lei):

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	% 321 „Obiecte de inventar“ 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	11000	 10000 1000

2) includerea în cheltuielile exercițiului a cotei de 50% din prețul de înregistrare al echipamentului de protecție (50% × 200000 lei = 100000 lei) și a diferenței de preț în plus aferente (0,1 × 100000 lei = 10000 lei):

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	% 321 „Obiecte de inventar“ 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	110000	 100000 10000

3) înregistrarea valorii echipamentului de protecție vîndut ca atare (100000 lei) și a adaosului comercial aferent bunurilor predate spre vînzare magazinului de desfacere al unității patrimoniale (100000 lei × 10% = = 10000 lei), ieșirea lui din gestiune prin cedare către personalul său, încasarea valorii mărfurilor vîndute în numerar (121000 lei) și a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă (121000 lei × 18% = 21780 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 321 „Obiecte de inventar“ 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	110000	100000 10000
371 „Mărfuri“	=	378 „Diferențe de preț la mărfuri“	11000	11000
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	110000 11000	121000
5311 „Casa în lei“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 4427 „TVA colectată“	142780	121000 21780

4) cuprinderea integrală în cheltuieli a valorii obiectelor de inventar la trecerea lor în exploatare (190000 lei) și a diferenței de preț aferente (0,1 × × 190000 lei = 19000 lei):

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	% 322 „Uzura obiectelor de inventar“ 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	209000	190000 19000

5) scoaterea din evidență a obiectelor de inventar complet uzate la prețul de înregistrare de 190000 lei:

			D	C
322 „Uzura obiectelor de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	190000	190000

6) închiderea conturilor de cheltuieli și de venituri la sfîrșitul lunii aprilie în sumă de 440000 lei și, respectiv, 121000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	% 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“ 607 „Cheltuieli privind mărfurile“	440000	330000 110000
707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“	=	121 „Profit și pierdere“	121000	121000

7) intrarea în gestiunea unității de obiecte de inventar constatate plus la inventar (15000 lei) în ziua de 10 mai:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
321 „Obiecte de inventar“	=	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	15000	15000

În vederea unei bune înțelegeri a contabilizării echipamentului de lucru pus la dispoziția salariaților, luăm și exemplul următor: prețul de achiziție al bunurilor de felul acesta evidențiate cu ajutorul contului 321 „Obiecte de inventar“ este de 1800000 lei. El este destinat să fie utilizat de personalul unității patrimoniale și suportat, în proporție de 50% din prețul lui, de către acesta. Cota de 50% din prețul de înregistrare (1800000 lei × 50% = = 900000 lei) fiind prea mare se include în cheltuielile de producție în 4 luni (900000 lei : 4 luni = 225000 lei / lună); vînzarea acestor bunuri se face cu plata în 4 rate egale, iar prima rată se achită în luna în care s-a eliberat echipamentul de lucru. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) evidențierea în luna „N“, în care s-a eliberat echipamentul de lucru, a cotei de 50% din prețul de înregistrare, suportate de unitate, destinate a fi incluse în costurile mai multor perioade (luni):

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	321 „Obiecte de inventar“	900000	900000

2) înregistrarea la finele lunii „N“ a cotei de 225000 lei repartizate asupra rezultatului perioadei expirate („N“):

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	225000	225000
121 „Profit și pierdere“	=	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	225000	225000

3) ultimele două articole contabile se întocmesc și în lunile „N+1“, „N+2“ și „N+3“;

4) consemnarea echipamentului de lucru vîndut ca atare (900000 lei) și a adaosului comercial aferent bunurilor de acest fel predate spre cesionare magazinului de desfacere al unității patrimoniale (900000 × 10% = 90000 lei), încasarea primei rate din valoarea mărfurilor vîndute în numerar (900000 lei + 90000 lei = 990000 lei : 4 luni = 247500 lei) și a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă (247500 lei × 18% = 44550 lei), precum și descărcarea gestiunii:

			D	C
371 „Mărfuri“	=	321 „Obiecte de inventar“	900000	900000
371 „Mărfuri“	=	378 „Diferențe de preț la mărfuri“	90000	90000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 4427 „TVA colectată“	292050	 247500 44550
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	900000 90000	990000

5) reflectarea valorii echipamentului de lucru vîndut cu plata în rate în luna „N“ personalului (990000 lei – 247500 lei = 742500 lei) și a taxei pe valoarea adăugată aferentă (742500 lei × 18% = 133650 lei):

			D	C
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 4428 „TVA neexigibilă“	876150	 742500 133650

6) încasarea ratei a doua în valoare de 247500 lei și a taxei pe valoarea adăugată aferentă (247500 lei × 18% = 44500 lei), precum și evidențierea TVA aferentă livrărilor cu plata în rate devenită exigibilă în cursul lunii „N+1“ (44550 lei):

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	292050	292050
4428 „TVA neexigibilă“	=	4427 „TVA colectată“	44550	44550

7) ultimele două articole contabile se întocmesc și în lunile „N+2“ și „N+3“.

2.4. Includerea pe cheltuieli a valorii baracamentelor și amenajărilor provizorii ieșite din gestiunea unității pe unele căi

În afară de mijloacele fixe și obiectele de inventar comune tuturor ramurilor, în patrimoniul unor societăți comerciale, dar mai ales în cel al unităților de construcții, se întîlnesc și mijloace de muncă specifice, de genul baracamentelor și amenajărilor provizorii, care condiționează punerea în aplicare a proiectului de execuție și atacarea lucrărilor de bază. Caracterul provizoriu pe care îl dobîndesc baracamentele și amenajările realizate cu mijloace proprii, achiziționate etc. face ca ele să fie înregistrate ca active circulante, nefiind deci supuse amortizării. După terminarea lucrărilor, aceste bunuri se demontează sau se demolează ori se refolosesc în aceeași stare pentru executarea lucrărilor și prestațiilor în construcții de către terți.

Scanned with OKEN Scanner

Reiese că pentru contabilitate prezintă importanţă nu numai înregistrarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii intrate în patrimoniul unităţii prin cumpărare, dar şi consemnarea ieşirii acestor bunuri din gestiunea agentului economic. Se rezolvă această problemă cu ajutorul contului **603 „Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii"** care în corespondenţă cu contul 323 „Baracamente şi amenajări provizorii" reflectă valoarea de înregistrare a acestor bunuri demontate sau demolate datorită ajungerii lor la limita de întrebuinţare. Tot aşa, se evidenţiază în contabilitate şi baracamentele constatate lipsă la inventar, neimputabile.

Primul cont se mai debitează, de asemenea, prin creditul celui de-al doilea cont, cu valoarea baracamentelor sau amenajărilor provizorii ieşite din patrimoniul unităţii prin vînzare ca atare sau prin demolare şi demontare. Cheltuielile cu desfiinţarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii nu se colectează în debitul acestui cont, ci în cel al conturilor de cheltuieli în care se evidenţiază consumurile de muncă vie şi trecută ocazionate de desfăşurarea activităţii de exploatare a unităţii.

Considerăm că la data terminării lucrărilor în construcţii în evidenţa unei societăţi comerciale figurează suma de 950000 lei, ce reprezintă valoarea construcţiilor provizorii cumpărate sau executate de terţi (baracă-dormitor, magazie de materiale, ateliere de fierărie, de tîmplărie etc.). Atelierul de fierărie în valoare de 86000 lei este desfiinţat prin demolare în ziua de 10 martie, întrucît a ajuns la limita de întrebuinţare, iar baraca-dormitor în valoare de 700000 lei este vîndută la data de 13 martie unui client pentru a fi utilizată în scopuri productive. Din cauza uzurii înregistrate pe durata de folosinţă, unitatea demolează în ziua de 15 martie atelierul de tîmplărie în valoare de 64000 lei, iar la data de 20 martie demontează magazia de materiale intrată în gestiune la preţul de 100000 lei, ce este refolosită prin remontare de cel care a cumpărat-o cu suma de 90000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) scoaterea din evidenţă a atelierului de fierărie în valoare de 86000 lei şi intrarea în gestiunea unităţii a materialelor în sumă de 10000 lei rezultate din demolarea acestui bun:

			D	C
603 „Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii"	=	323 „Baracamente şi amenajări provizorii"	86000	86000
3018 „Alte materiale consumabile"	=	708 „Venituri din activităţi diverse"	10000	10000

2) ieşirea din gestiunea unităţii a barăcii-dormitor în valoare de 700000 lei vîndută ca atare la preţul de 490000 lei:

			D	C
603 „Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii"	=	323 „Baracamente şi amenajări provizorii"	700000	700000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
411 „Clienți“	=	% 708 „Venituri din activități diverse“ 4427 „TVA colectată“	578200	 490000 88200

3) scoaterea din evidență a atelierului de tîmplărie în valoare de 64000 lei și intrarea în patrimoniul societății a materialelor rezultate din demolarea acestui bun în sumă de 8000 lei:

			D	C
603 „Cheltuieli privind baracamentele și amenajările provizorii“	=	323 „Baracamente și amenajări provizorii“	64000	64000
3018 „Alte materiale consumabile“	=	708 „Venituri din activități diverse“	8000	8000

4) ieșirea din patrimoniul unității a magaziei de materiale în valoare de 100000 lei, vîndută prin demontare cu suma de 90000 lei:

			D	C
603 „Cheltuieli privind baracamentele și amenajările provizorii“	=	323 „Baracamente și amenajări provizorii“	100000	100000
411 „Clienți“	=	% 708 „Venituri din activități diverse“ 4427 „TVA colectată“	106200	 90000 16200

2.5. Materialele nestocate și consemnarea lor în contabilitate

Grupa 30 „Stocuri de materii și materiale“ cuprinde mai multe conturi operaționale care reflectă materiile prime și materialele consumabile depozitabile (stocabile) aprovizionate din afara unității. În patrimoniul său pot intra și valori materiale care pe măsura primirii lor se includ direct în cheltuieli. Este vorba de rechizite de birou, imprimate și alte materiale consumabile pe care unitatea patrimonială consideră că nu este cazul să le stocheze. Nu pot fi incluse direct pe cheltuieli formularele cu regim special care se gestionează potrivit normelor elaborate în acest scop.

Cheltuielile ocazionate de consumurile de materiale nestocate, necesare desfășurării activității unității patrimoniale, se evidențiază cu ajutorul contului ***604 „Cheltuieli privind materialele nestocate“***. Debitul său în corespondență cu creditul contului 401 „Furnizori“ reflectă valoarea materialelor nestocate aprovizionate din afara unității, aferentă exercițiului financiar în curs.

Există situații cînd valorile materiale menționate sosesc de la furnizor fără să fie însoțite de factură. Dacă corespund din punct de vedere cantitativ și calitativ cu prevederile contractului sau comenzii, cumpărătorul le reflectă în

Scanned with OKEN Scanner

contabilitate prin debitarea primului cont și creditarea contului 408 „Furnizori – facturi nesosite".

Cumpărările de materiale nestocate consumabile în mai multe perioade de producție se consemnează în debitul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" prin creditul conturilor 401 „Furnizori" sau 408 „Furnizori – facturi nesosite", după caz. Cu cota-parte din valoarea materialelor consumabile în mai multe exerciții financiare intrate direct în producție, fără a face obiectul unei depozitări intermediare, repartizată asupra contului corespunzător de cheltuieli curente, potrivit scadențarelor, se creditează contul care ține evidența cheltuielilor înregistrate în avans. La sfîrșitul exercițiului financiar se transmite soldul contului de cheltuieli privind materialele nestocate asupra contului **121 „Profit și pierdere"**.

Modul cum se reflectă în conturi aspectele prezentate, rezultă pe larg din următorul exemplu: unitatea patrimonială achiziționează rechizite de birou, imprimate și alte materiale consumabile în valoare de 100000 lei, precum și materiale de folosință îndelungată (catalizatori, benzi transportoare, cabluri pentru mașini de extracție etc.) care nu fac obiectul unei depozitări intermediare în sumă de 800000 lei. Cota-parte din valoarea materialelor consumabile în mai multe perioade de producție repartizată asupra contului corespunzător de cheltuieli curente este, potrivit scadenței, de 300000 lei. Plusurile de rechizite constatate la inventariere sînt de 5000 lei și se dau în consum la începutul lunii următoare. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) includerea direct în cheltuieli a rechizitelor, imprimatelor, materialelor pentru birou și a altor materiale consumabile cumpărate în valoare de 60000 lei conform facturii sosite de la furnizor:

			D	C
%	=	401		70800
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"		„Furnizori"	60000	
4426 „TVA deductibilă"			10800	

2) includerea direct în cheltuieli a sumei de 40000 lei ce reprezintă valoarea materialelor nestocate sosite de la furnizori fără să fie însoțite de factură:

			D	C
%	=	408		47200
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"		„Furnizori-facturi nesosite"	40000	
4428 „TVA neexigibilă"			7200	

3) cumpărarea de materiale nestocate consumabile în mai multe perioade de producție în valoare de 800000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		944000
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“		„Furnizori“	800000	
4426 „TVA deductibilă“			144000	

4) repartizarea, conform scadenței, asupra contului corespunzător de cheltuieli curente a sumei de 300000 lei, reprezentînd cota-parte din valoarea materialelor de folosință îndelungată consumabile în mai multe perioade, intrate direct în producție:

			D	C
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	300000	300000

5) intrarea în gestiunea unității a rechizitelor constatate plusuri de inventar în valoare de 5000 lei și închiderea contului de cheltuieli la finele exercițiului financiar:

			D	C
3018 „Alte materiale consumabile“	=	604 „Cheltuieli privind materialele nestocate“	5000	5000
121 „Profit și pierdere“	=	604 „Cheltuieli privind materialele nestocate“	395000	395000

6) includerea în cheltuieli la începutul lunii viitoare a plusului de rechizite constatat la inventariere, blocat în contul 3018 „Alte materiale consumabile“, și închiderea contului de cheltuieli pentru suma de 5000 lei:

			D	C
6018 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile“	=	3018 „Alte materiale consumabile“	5000	5000
121 „Profit și pierdere“	=	6018 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile“	5000	5000

2.6. Cheltuieli ocazionate de consumurile de energie și apă

Rolul deosebit pe care îl au energia și apa în procesul economic productiv sau comercial, cît și ponderea însemnată ce o dețin în unele ramuri în structura costului de producție, justifică evidențierea separată a cheltuielilor ocazionate de consumurile de energie și apă necesare desfășurării activității unității patrimoniale. În acest scop se folosește contul ***605 „Cheltuieli privind energia și apa“***.

Valoarea energiei și apei provenite de la terți este determinată de cantitățile consumate și de prețurile corespunzătoare pe unitatea de măsură. Evidențierea valorii consumurilor de energie și apă efectuate de către unitatea patrimonială în

Scanned with OKEN Scanner

debitul contului 605 „Cheltuieli privind energia și apa" prin creditul contului 401 „Furnizori" se face în baza facturilor primite de la furnizorii de gaze naturale, apă, energie electrică și termică. Dacă acestea nu sosesc, se pot stabili consumurile de energie și apă cu ajutorul contoarelor și al prețurilor din contracte. În această situație, unitatea va înregistra obligația de plată față de furnizorii de energie și apă în debitul primului cont și în creditul contului 408 „Furnizori – facturi nesosite". Pe măsura primirii facturilor de la furnizori pînă la închiderea exercițiului se debitează ultimul cont prin creditul contului 401 „Furnizori". În cazul în care pînă la închiderea exercițiului nu s-au primit facturile, înregistrarea 605 „Cheltuieli privind energia și apa" și 4428 „TVA neexigibilă" = 408 „Furnizori – facturi nesosite" se stornează în negru la deschiderea exercițiului financiar următor, urmînd a se evidenția valoarea înscrisă în factură în debitul conturilor 605 „Cheltuieli privind energia și apa" și 4426 „TVA deductibilă" prin creditul contului 401 „Furnizori". Se poate proceda în momentul primirii facturii în exercițiul următor și astfel:

a) se anulează contul de regularizare 408 „Furnizori – facturi nesosite", prin virarea datoriei potențiale la datorii exigibile (408 „Furnizori – facturi nesosite" = 401 „Furnizori");

b) se anulează contul de regularizare 4428 „TVA neexigibilă", prin constatarea deductibilității taxei (4426 „TVA deductibilă" = 4428 „TVA neexigibilă");

c) se înregistrează diferențele între factură și estimările la recepția serviciilor în exercițiul precedent (605 „Cheltuieli privind energia și apa" și 4426 „TVA deductibilă" = 401 „Furnizori").

În raporturile dintre furnizorii de energie și apă și unitatea cumpărătoare mai poate interveni și situația cînd aceasta din urmă achită în perioada curentă, în numerar sau din contul de disponibil la bancă, consumurile de energie și apă ce privesc perioadele viitoare. Pentru consemnarea acestei operațiuni se utilizează contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans". Ultimul cont se creditează la începutul exercițiului financiar cu sumele ce se virează la contul corespunzător de cheltuieli, reprezentînd consumurile de energie și apă plătite anticipat, aferente perioadei curente.

Pentru înțelegerea contabilizării aspectelor menționate, luăm următorul exemplu: unitatea patrimonială înregistrează în baza facturii primite consumul de energie în sumă de 200000 lei, iar cu ajutorul contoarelor și al prețului din contract pe cel de apă în valoare de 120000 lei. Din suma de 944000 lei plătită la sfîrșitul lunii martie, 566400 lei reprezintă consumurile de energie și apă aferente lunii aprilie achitate anticipat. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuieli a consumului de energie în sumă de 200000 lei în baza facturii din 31 martie:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		236000
605 „Cheltuieli privind energia și apa“		„Furnizori“	200000	
4426 „TVA deductibilă“			36000	

2) cuprinderea în cheltuieli a consumului de apă în valoare de 120000 lei, pentru care nu s-a primit factura de la furnizorul de apă pînă la închiderea exercițiului financiar:

			D	C
%	=	408		141600
605 „Cheltuieli privind energia și apa“		„Furnizori – facturi nesosite“	120000	
4428 „TVA neexigibilă“			21600	

3) primirea facturii de la furnizorul de apă și reflectarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă acestui document, evidențiat anterior ca factură nesosită:

			D	C
408 „Furnizori – facturi nesosite“	=	401 „Furnizori“	141600	141600
4426 „TVA deductibilă“	=	4428 „TVA neexigibilă“	21600	21600

4) achitarea obligațiilor față de furnizori în valoare de 377600 lei, precum și plata anticipată la finele lunii martie a sumei de 566400 lei, care privește consumurile de energie și apă pe luna aprilie:

			D	C
%	=	5121		944000
401 „Furnizori“		„Conturi la bănci în lei“	377600	
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“			566400	

5) transferarea la finele lunii martie a întregului sold de 320000 lei al contului de cheltuieli privind energia și apa la contul de calcul al rezultatului exercițiului financiar:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	605 „Cheltuieli privind energia și apa“	320000	320000

6) repartizarea la începutul lunii aprilie asupra contului corespunzător de cheltuieli a sumei de 566400 lei, reprezentînd consumurile de energie și apă plătite anticipat, cît și închiderea contului de cheltuieli la sfîrșitul exercițiului financiar:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
605 „Cheltuieli privind energia și apa“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	566400	566400
121 „Profit și pierdere“	=	605 „Cheltuieli privind energia și apa“	566400	566400

2.7. Evidența cheltuielilor cu animalele și păsările

Problema activităților generatoare de cheltuieli de exploatare sub diferite forme și mărimi își lărgește cuprinderea și crește în importanță dacă luăm în considerare și cheltuielile cu animalele și păsările. În abordarea acestora pornim de la următoarele două aspecte. Primul privește modul în care animalele și păsările *achiziționate* influențează mărimea eficienței economice prin caracterul discontinuu al nivelului producției în cursul vieții lor și cheltuielile diferite de întreținere și furajare. Al doilea are în vedere, printre altele, și necesitatea scoaterii din producție a animalelor și păsărilor în vîrstă înaintată, întrucît diminuează nivelul randamentelor medii și, deci, rezultatele financiare.

În timp ce cheltuielile de întreținere și furajare ale animalelor și păsărilor nu se înregistrează într-un cont distinct, ci se dispersează în varietatea cheltuielilor de exploatare, pe tipuri omogene de consumuri, împreună cu celelalte cheltuieli ocazionate de desfășurarea activității unității patrimoniale, evidența ieșirii din patrimoniul unității a animalelor și păsărilor care *au provenit din afară prin cumpărare* se ține cu ajutorul contului ***606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“***. Modul de reflectare în contabilitate a valorii animalelor și păsărilor cumpărate, ieșite din gestiune atît prin vînzări (inclusiv desfaceri prin magazinele proprii), cît și prin includere pe cheltuielile exercițiului curent, prin pierderi din mortalități și lipsuri constatate la inventariere și neimputabile este influențat, între altele, de prețul de înregistrare al acestora.

Cînd în evidență se folosește **costul de achiziție**, ieșirea din gestiunea unității patrimoniale a animalelor și păsărilor pe căile menționate se consemnează tot la acest cost, iar corespondența se stabilește numai între debitul contului 606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“ și creditul contului 361 „Animale și păsări“. Primul cont se mai debitează și cu diferențele de preț în plus aferente animalelor și păsărilor ieșite din gestiune, prin creditarea contului 368 „Diferențe de preț la animale și păsări“.

Nu numai atît. Dar în cazul cînd prin unele ieșiri au loc recuperări de produse (carne, piei, fulgi etc.), valoarea acestora constituie un venit al unității respective și se înregistrează la contul 711 „Venituri din producția stocată“. În felul acesta, ieșirile de animale și păsări prin tăieri forțate sau prin sacrificări în vederea prelucrării ori vînzării prin magazinele proprii antrenează, pe lîngă creditarea contului cu ajutorul căruia se ține evidența lor gestionară (606 = 361), și conturile 341 „Semifabricate“, 345 „Produse finite“, 300 „Materii prime“ și 711 „Venituri din producția stocată“ în care se consemnează valorile recuperate.

Scanned with OKEN Scanner

Să vedem în mod concret cum se rezolvă aspectele prezentate pe baza exemplului următor: din evidența unei societăți comerciale reiese că soldul contului 361 „Animale și păsări" la data de 1 aprilie este de 1.270.000 lei, exprimat în cost de achiziție. A doua zi unitatea patrimonială sacrifică animale tinere și adulte în valoare de 350.000 lei, conform actului de moarte, dispariție, tăiere, în vederea prelucrării lor în unitate. Ea livrează în aceeași zi la abator, conform actului de livrare-recepție-decontare, animale adulte îngrășate a căror valoare la cost de achiziție este de 300.000 lei, iar la preț de vînzare 320.000 lei. Prin magazinul propriu societatea comercială vinde găini la un preț egal cu costul lor de achiziție în mărime de 100.000 lei plus adaosul comercial de 10%. Moartea unui porc în valoare de 80.000 lei este costatată în ziua de 20 aprilie în baza actului de moarte, iar prin procesul-verbal de verificare a gestiunii se stabilește o lipsă neimputabilă de mioare în valoare de 40.000 lei. Din tăierea forțată a unei juninci în valoare de 400.000 lei au rezultat produse evaluate la suma de 360.000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) includerea pe cheltuielile exercițiului a animalelor și păsărilor în valoare de 350000 lei sacrificate în unitate pentru a fi prelucrate, conform actului de tăiere, și intrarea în gestiunea unității a unor utilități (carne, piei, pene etc.) în valoare de 350000 lei, conform bonului de intrare:

			D	C
606 „Cheltuieli cu animalele și păsările"	=	361 „Animale și păsări"	350000	350000
%	=	711		350000
300 „Materii prime"		„Venituri din producția stocată"	340000	
345 „Produse finite"			10000	

2) ieșirea de animale adulte în valoare de 300000 lei din gestiunea unității prin vînzare, conform actului de cîntărire și a celui de livrare–recepție – decontare întocmite de către fermă, și constituirea veniturilor în sumă de 320000 lei potrivit facturii emise de sectorul economic pe baza documentelor menționate:

			D	C
606 „Cheltuieli cu animalele și păsările"	=	361 „Animale și păsări"	300000	300000
411 „Clienți"	=	%	377600	
		701 „Venituri din vînzarea produselor finite"		320000
		4427 „TVA colectată"		57600

3) ieșirea găinilor din patrimoniul unității prin vînzare la un preț egal cu costul lor de achiziție de 100000 lei plus adaosul comercial de 10%, conform actului de livrare–recepție–decontare și facturii:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 361 „Animale și păsări“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	110000	 100000 10000
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	100000 10000	110000
5311 „Casa în lei“	=	% 701 „Venituri din vînzarea produselor finite“ 4427 „TVA colectată“	129800	 110000 19800

4) constatarea morții unui porc aflat la îngrășat în valoare de 80000 lei, conform actului de moarte din ziua de 20 aprilie:

			D	C
606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	=	361 „Animale și păsări“	80000	80000

5) constatarea unor lipsuri neimputabile de mioare în valoare de 40.000 lei, conform procesului-verbal de verificare a gestiunii:

			D	C
606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	=	361 „Animale și păsări“	40000	40000

6) tăierea forțată a unei juninci în valoare de 400.000 lei, conform actului de moarte, dispariție, tăiere, intrarea în gestiunea unității a unor utilități (carne, piele etc.) în valoare de 360.000 lei și închiderea conturilor de cheltuieli la sfîrșitul exercițiului financiar:

			D	C
606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	=	361 „Animale și păsări“	400000	400000
% 300 „Materii prime“ 345 „Produse finite“	=	711 „Venituri din producția stocată“	350000 10000	360000
121 „Profit și pierdere“	=	606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	1170000	1170000
121 „Profit și pierdere“	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile“	100000	100000

Scanned with OKEN Scanner

În exemplul care urmează este vorba despre o societate comercială care cumpără de la terți animale și păsări adulte la prețul de facturare de 800.000 lei. Cheltuielile de transport-aprovizionare ocazionate de aducerea lor în unitate, facturate de un alt furnizor, sînt de 80.000 lei. A doua zi unitatea sacrifică animale și păsări adulte în valoare de 440.000 lei în vederea prelucrării lor în unitate. Ea vinde terților, în aceeași zi, animale înregistrate la o valoare contabilă de 275.000 lei, la un preț de vînzare de 310.000 lei. Moartea unei juninci în valoare de 110.000 lei este constatată în ziua de 10 aprilie, iar prin procesul-verbal de verificare a gestiunii din data respectivă se stabilește o lipsă neimputabilă de păsări în valoare de 55.000 lei. Se consemnează în contabilitate următoarele aspecte:

1) cumpărarea de animale și păsări adulte la un preț de facturare de 800000 lei, cît și cheltuielile de transport-aprovizionare ocazionate de aducerea lor în unitate, facturate de alt furnizor:

			D	C
%	=	401		944000
361 „Animale și păsări“		„Furnizori“	800000	
4426 „TVA deductibilă“			144000	
%	=	401		94400
361 „Animale și păsări“		„Furnizori“	80000	
4426 „TVA deductibilă“			14400	

2) includerea în cheltuielile exercițiului a animalelor și păsărilor sacrificate în valoare de 440000 lei:

			D	C
606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	=	361 „Animale și păsări“	440000	440000

3) ieșirea din patrimoniu de animale adulte, înregistrate la o valoare contabilă de 275000 lei, vîndute terților la un preț de vînzare de 310000 lei:

			D	C
606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	=	361 „Animale și păsări“	275000	275000
411 „Clienți“	=	%	365800	
		701 „Venituri din vînzarea produselor finite“		310000
		4427 „TVA colectată“		55800

4) constatarea morții unei juninci în valoare de 110.000 lei inclusă pe cheltuieli:

Scanned with OKEN Scanner

606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	=	361 „Animale și păsări“	D 110000	C 110000

5) stabilirea unei lipse neimputabile de păsări în sumă de 55000 lei și includerea ei în cheltuielile exercițiului financiar:

606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	=	361 „Animale și păsări“	D 55000	C 55000

6) transferarea la finele exercițiului financiar a întregului sold de 880000 lei al contului de cheltuieli cu animalele și păsările la cel de profit și pierdere:

121 „Profit și pierdere“	=	606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	D 880000	C 880000

Diferențele de preț în plus (costul de achiziție este mai mare decît prețul prestabilit) aferente animalelor și păsărilor achiziționate de la furnizori sau din avansuri de trezorerie incluse pe cheltuielile exercițiului se evidențiază în debitul contului 606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“ și în creditul contului 368 „Diferențe de preț la animale și păsări“, astfel:

1) valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor achiziționate de la furnizori este de 500000 lei; diferențele de preț în plus aferente animalelor și păsărilor cumpărate sînt de 10000 lei:

% 361 „Animale și păsări“ 368 „Diferențe de preț la animale și păsări“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	D 500000 10000 91800	C 601800

2) prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor constatate lipsă la inventar, neimputabile, este de 100000 lei; diferențele de preț în plus aferente acestor active circulante incluse pe cheltuielile exercițiului sînt de 2000 lei (10000 lei : 500000 lei = 0, 02 × 100000 lei = 2000 lei):

606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	=	% 361 „Animale și păsări“ 368 „Diferențe de preț la animale și păsări“	D 102000	C 100000 2000

Scanned with OKEN Scanner

În cazul animalelor și păsărilor constatate lipsă la inventar peste limitele legale, care nu pot fi imputate, în afara reflectării ieșirii lor din gestiune, se mai înregistrează și taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de animale și păsări peste normele legale neimputabile. Ultimul aspect se evidențiază în debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" prin creditul contului 4427 „TVA colectată", astfel:

– animalele și păsările pierdute prin mortalități peste normele legale neimputabile au valoarea de 80000 lei, iar diferențele de preț în plus aferente acestora incluse pe cheltuielile exercițiului sînt de 1600 lei(0,02 × × 80000 lei = 1600 lei); taxa pe valoarea adăugată aferentă animalelor și păsărilor pierdute prin mortalități peste normele legale neimputabile este de 14688 lei (81600 lei × 18% = 14688 lei):

			D	C
606 „Cheltuieli cu animalele și păsările"	=	% 361 „Animale și păsări" 368 „Diferențe de preț la animale și păsări"	81600	 80000 1600
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	=	4427 „TVA colectată"	14688	14688

Diferențele de preț în minus (prețul prestabilit este mai mare decît costul de achiziție) aferente animalelor și păsărilor cumpărate de la furnizori sau din avansuri de trezorerie incluse pe cheltuielile exercițiului se evidențiază în debitul contului 368 „Diferențe de preț la animale și păsări" și în creditul contului 606 „Cheltuieli cu animalele și păsările", astfel:

1) valoarea animalelor și păsărilor achiziționate din avansuri de trezorerie este de 110000 lei; diferențele de preț în minus aferente acestor bunuri intrate în gestiunea unității patrimoniale pe această cale reprezintă 10000 lei:

			D	C
361 „Animale și păsări"	=	% 542 „Avansuri de trezorerie" 368 „Diferențe de preț la animale și păsări"	110000	 100000 10000
4426 „TVA deductibilă"	=	542 „Avansuri de trezorerie"	18000	18000

2) prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor moarte și tăiate forțat este de 110000 lei; diferențele de preț în minus, aferente valorii animalelor și păsărilor incluse pe cheltuieli, sînt de 10000 lei, iar soldul contului de cheltuieli transferat la cel de profit și pierdere de 100000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	=	361 „Animale și păsări“	110000	110000
368 „Diferențe de preț la animale și păsări“	=	606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	10000	10000
121 „Profit și pierdere“	=	606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	100000	100000

Prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor constatate lipsă sau moarte, *pentru care în momentul stabilirii nu pot fi luate măsuri de urmărire sau trecute la cheltuieli*, fiind necesare cercetări și lămuriri suplimentare, se evidențiază în debitul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“ și în creditul contului 361 „Animale și păsări“, cu valoarea la costul de achiziție al acestora. Lipsurile sau pierderile prin mortalități clarificate trecute pe cheltuieli se înregistrează în debitul contului 606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“ prin creditul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“. Înregistrările contabile ce urmează corespund conținutului operațiunilor următoare:

1) evidențierea de animale și păsări intrate în gestiune la prețul standard de 190000 lei; diferența de preț în plus aferentă acestor bunuri cumpărate de la furnizori este de 10000 lei:

			D	C
% 361 „Animale și păsări“ 368 „Diferențe de preț la animale și păsări“ 4426 „TVA deductibilă	=	401 „Furnizori“	190000 10000 36000	236000

2) scoaterea din evidență a animalelor și păsărilor stabilite lipsă ori moarte, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli:

			D	C
473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	=	% 361 „Animale și păsări“ 368 „Diferențe de preț la animale și păsări“	200000	190000 10000

3) trecerea pe cheltuieli a animalelor și păsărilor lipsă sau pierdute prin mortalități clarificate pentru suma de 200000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	200000	200000

4) intrarea de animale în patrimoniul unității la prețul prestabilit de 240000 lei; diferența de preț în minus aferentă animalelor achiziționate de la furnizori este de 30000 lei:

			D	C
361 „Animale și păsări“	=	% 401 „Furnizori“ 368 „Diferențe de preț la animale și păsări“	240000	 210000 30000
4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	37800	37800

5) scăderea din evidență a animalelor și păsărilor lipsă ori pierdute prin mortalități, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli:

			D	C
473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	=	361 „Animale și păsări“	240000	240000
368 „Diferențe de preț la animale și păsări“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	30000	30000

6) includerea pe cheltuieli a valorii animalelor și păsărilor lipsă sau pierdute prin mortalități clarificate pentru suma de 210000 lei:

			D	C
606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	210000	210000

În situația cînd persoanele vinovate au fost identificate odată cu constatarea lipsurilor sau pierderilor prin mortalități, valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor nu se mai consemnează în contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“, ci direct în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“ prin creditul contului 361 „Animale și păsări“. Această înregistrare se face concomitent cu articolele contabile care se întocmesc pentru urmărirea vinovaților în vederea recuperării prejudiciului, astfel:

a) 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“ = 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ cu valoarea animalelor și păsărilor constatate lipsă sau moarte din cauza personalului unității patrimoniale. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor imputate se reflectă în debitul primului cont și în creditul contului 4427 „TVA colectată“;

Scanned with OKEN Scanner

b) 461 „Debitori diverşi" = 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune" cu valoarea animalelor şi păsărilor constatate lipsă sau moarte din cauza terţilor. Taxa pe valoarea adăugată, aferentă lipsurilor sau pierderilor prin moartea animalelor şi păsărilor imputate, se evidenţiază în debitul primului cont prin creditul contului 4427 „TVA colectată".

Redăm în contabilitate elementele menţionate presupunînd următoarele exemple ipotetice:

a) ieşirea din gestiunea unităţii a animalelor şi păsărilor pierdute prin mortalităţi sau dispărute din cauza personalului propriu (150000 lei); taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective trecute în sarcina celor vinovaţi este de 27000 lei (150000 lei × 18% = 27000 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	361 „Animale şi păsări"	150000	150000
4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul"	=	7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"	150000	150000
4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul"	=	4427 „TVA colectată"	27000	27000

b) scoaterea din evidenţă a animalelor şi păsărilor în valoare de 300000 lei constatate lipsă din cauza terţilor; taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor şi pierderilor de animale şi păsări prin mortalităţi trecute în sarcina acestora este de 54000 lei (300000 lei × 18% = 54000 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	361 „Animale şi păsări"	300000	300000
461 „Debitori diverşi"	=	%	354000	
		7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"		300000
		4427 „TVA colectată"		54000

2.8. Posibilităţi de reflectare în contabilitate a cheltuielilor privind mărfurile

Se ştie că din punct de vedere contabil la orice operaţiune comercială sînt două elemente care se iau în consideraţie, şi anume: **costul de achiziţie şi preţul de vînzare al mărfurilor**. Dacă la debitul contului 371 „Mărfuri" se trece costul de achiziţie al mărfurilor intrate, iar la credit preţul de vînzare al celor ieşite, nu putem afla din datele acestui cont ceea ce există sau ar trebui să

Scanned with OKEN Scanner

avem în depozit la un moment dat și nici determina rezultatul vînzărilor decît numai cînd inventariem mărfurile existente.

Cunoașterea imediată a rezultatelor vînzărilor și a stocului de mărfuri existent fără efectuarea inventarierii presupune, între altele, trecerea costului de achiziție[1] al mărfurilor vîndute și la creditul contului 371 „Mărfuri" prin debitul contului ***607 „Cheltuieli privind mărfurile"***. Practicarea **inventarului permanent** în evidențierea mărfurilor face, așadar, ca debitul și creditul primului cont să primească elemente de aceeași natură.

Nu numai costul de achiziție sau cel de producție al mărfurilor vîndute de către unitatea patrimonială se contabilizează cu ajutorul celor două conturi, ci și diferențele constatate la sfîrșitul exercițiului financiar între soldul contului 371 „Mărfuri" și valoarea stocului de mărfuri stabilită prin operațiunea de inventariere. Mărfurile constatate lipsă la inventariere și modificările suferite de către acestea datorită influenței agenților naturali se înregistrează în același mod ca la vînzare, în timp ce plusurile de inventar se evidențiază prin inversarea articolului contabil care consemnează ieșirea acestor bunuri din patrimoniul unității pe căile menționate.

În condițiile folosirii în evidența mărfurilor a prețurilor standard, intervine în contabilizarea cheltuielilor privind mărfurile un element în plus. Este vorba de diferențele între prețul standard și costul de achiziție sau de producție, după caz, stabilite la intrarea mărfurilor în patrimoniu, ce se înregistrează proporțional asupra bunurilor ieșite, cu ajutorul conturilor 607 „Cheltuieli privind mărfurile" și 378 „Diferențe de preț la mărfuri".

Aspectele reliefate pot fi mai bine lămurite dacă luăm următorul exemplu: soldul contului 371 „Mărfuri" exprimat în cost de achiziție este de 200000 lei. 90% din mărfurile existente se vînd la prețul de 190000 lei, iar diferența reprezintă perisabilități (6%) și bunuri de felul acesta constatate lipsă la inventarierea efectuată, din diferite motive, în ziua de 20 aprilie. La sfîrșitul exercițiului financiar se constată în depozitul unității plusuri de inventar în sumă de 7000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuielile exercițiului financiar a costului mărfurilor vîndute (90% × 200000 lei = 180000 lei) și constituirea veniturilor din vînzarea acestor bunuri în valoare de 190000 lei:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	D 180000	C 180000

[1] **Mărfurile în C.E.E. se înregistrează la prețul de achiziție, deci fără TVA și fără adaos comercial.**

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
411 „Clienți“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 4427 „TVA colectată“	224200	 190000 34200

2) cuprinderea pe cheltuielile exercițiului a perisabilităților în valoare de 12000 lei (200000 lei × 6% = 12000 lei) și a mărfurilor în valoare de 8000 lei constatate lipsă la inventariere:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	20000	20000

3) diminuarea cheltuielilor cu suma de 7000 lei reprezentînd valoarea mărfurilor constatate plus la inventariere, cît și transferarea la finele lunii a întregului sold de 193000 lei al contului de cheltuieli privind mărfurile la contul de profit și pierdere:

			D	C
371 „Mărfuri“	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile“	7000	7000
121 „Profit și pierdere“	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile“	193000	193000

Ca și în cazul diferențelor de preț la materii prime și materiale, contabilizarea repartizării diferențelor stabilite la mărfuri între prețul standard și costul de achiziție, respectiv cel de producție, este supusă acelorași rigori. Că lucrurile stau așa, rezultă și din următorul exemplu: soldul contului 371 „Mărfuri“ la data de 31 martie, exprimat în preț standard, este de 300000 lei, iar al contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ de 15000 lei. Cu suma de 310000 lei se vînd doar 90% din mărfurile înregistrate la prețul standard, întrucît diferența reprezintă perisabilități și lipsuri neimputabile constatate la inventariere. Articolele contabile care se întocmesc reflectă următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuielile exercițiului financiar a valorii mărfurilor ieșite la prețul standard de 270000 lei (90% × 300000 lei = 270000 lei) și a diferenței de preț (15000 lei : 300000 lei = 0, 05 × 270000 lei = 13500 lei), precum și constituirea veniturilor corespunzătoare în suma de 310000 lei:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	% 371 „Mărfuri“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	283500	 270000 13500

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
411 „Clienți“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 4427 „TVA colectată“	365800	 310000 55800

2) cuprinderea în cheltuielile exercițiului financiar a valorii perisabilităților și lipsurilor constatate la inventariere și a diferenței de preț (0,05 × × 30000 lei = 1500 lei), precum și transferarea, la sfîrșitul lunii aprilie, a întregului sold de 315000 lei al contului de cheltuieli privind mărfurile la contul de profit și pierdere:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	% 371 „Mărfuri“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	31500	 30000 1500
121 „Profit și pierdere“	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile“	315000	315000

În situația practicării ***inventarului intermitent***, intrările de mărfuri se consemnează la costul de achiziție prin debitarea contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ în corespondență cu creditul contului 401 „Furnizori“, pe baza facturii furnizorului și a atestării recepției mărfurilor sosite. Primul cont nu se creditează în timpul exercițiului financiar, ci numai la finele lui cînd se înregistrează valoarea stocului de mărfuri stabilită pe bază de inventar, prin debitarea contului 371 „Mărfuri“, și cînd se închide, cu întregul său sold, în corespondență cu contul **121 „Profit și pierdere“**.

Stocul final de mărfuri existent la finele exercițiului financiar devine, așadar, stoc inițial al exercițiului următor. Preluarea în exploatare la începutul exercițiului a stocului inițial de mărfuri se evidențiază în debitul contului respectiv de cheltuieli și în creditul contului 371 „Mărfuri“.

Cum se rezolvă în mod concret aceste probleme rezultă din următorul exemplu: societatea comercială achiziționează pe credit mărfuri în valoare de 800000 lei. Valoarea stocului de mărfuri stabilită pe baza inventarului efectuat la 31 martie este de 304000 lei. Pe data de 1 aprilie mai intră în gestiunea unității mărfuri în valoare de 200000 lei, iar la inventarierea efectuată la 30 aprilie se constată că există mărfuri în stoc în sumă de 50000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) intrarea în gestiunea unității de mărfuri la costul de achiziție de 800000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		944000
607 „Cheltuieli privind mărfurile“		„Furnizori“	800000	
4426 „TVA deductibilă“			144000	

2) constatarea la finele lunii martie a unui stoc de mărfuri în sumă de 30000 lei și transferarea întregului sold de 770000 lei al contului de cheltuieli privind mărfurile la contul de profit și pierdere:

			D	C
%	=	607		800000
371 „Mărfuri“		„Cheltuieli privind mărfurile“	30000	
121 „Profit și pierdere“			770000	

3) preluarea în exploatare la începutul lunii aprilie a stocului inițial de mărfuri în valoare de 30000 lei și aprovizionarea unității cu mărfuri în sumă de 200000 lei în ziua de 1 aprilie:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	30000	30000
%	=	401		236000
607 „Cheltuieli privind mărfurile“		„Furnizori“	200000	
4426 „TVA deductibilă“			36000	

4) constatarea la sfîrșitul lunii aprilie a unui stoc de mărfuri în valoare de 50000 lei și închiderea contului de cheltuieli pentru întregul său sold de 180000 lei:

			D	C
371 „Mărfuri“	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile“	50000	50000
121 „Profit și pierdere“	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile“	180000	180000

Observăm în urma contabilizării operațiunilor de la punctele (3) și (4) două aspecte. Pe de o parte, ieșirile **(E)** sau cheltuielile privind mărfurile scoase din patrimoniul unității **(E)** rezultă în varianta inventarului intermitent din relația balanțieră $\mathbf{S_i + I - Sf = E}$, adică: 30000 lei + 200000 lei – 50000 lei = =180000 lei, dedusă din formula $\mathbf{S_i + I = E + Sf}$, astfel: 30000 lei + + 200000 lei = 180000 lei + 50000 lei. Pe de altă parte, pentru ca soldul contului de cheltuieli privind mărfurile să reflecte costul de achiziție efectiv al mărfurilor ieșite din patrimoniul unității se stabilește o corespondență de bază între acest cont și cel de mărfuri, cît și una complementară între primul cont și contul 401 „Furnizori“.

Costul de achiziție al mărfurilor date în custodie la terți se evidențiază, în cazul practicării ***inventarului intermitent***, în debitul contului 357 „Mărfuri în

Scanned with OKEN Scanner

custodie sau consignație la terți" prin creditul contului de cheltuieli privind mărfurile. Preluarea în exploatare a mărfurilor reîntoarse de la terți se consemnează printr-o corespondență inversă. Că lucrurile stau așa, rezultă și din următorul exemplu: societatea comercială achiziționează mărfuri în sumă de 400000 lei, iar în ziua de 10 aprilie dă în custodie la terți 10% din aceste bunuri. La finele lunii aprilie se constată că există mărfuri în stoc în valoare de 60000 lei. Împreună cu acestea se preiau în exploatare și mărfurile reîntoarse de la terți în sumă de 40000 lei, pentru ca la sfîrșitul lunii mai să se constate existența unui stoc de mărfuri în valoare de 20000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) intrarea mărfurilor în gestiunea unității la costul de achiziție de 400000 lei, darea în custodie la terți a 10% din aceste bunuri, constatarea unui stoc în sumă de 60000 lei și transferarea întregului sold de 300000 lei al contului de cheltuieli la sfîrșitul lunii aprilie:

			D	C
%	=	401		472000
607 „Cheltuieli privind mărfurile"		„Furnizori"	400000	
4426 „TVA deductibilă"			72000	
357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	40000	40000
371 „Mărfuri"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	60000	60000
121 „Profit și pierdere"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	300000	300000

2) preluarea în exploatare la începutul lunii mai a stocului inițial de mărfuri în valoare de 60000 lei și a mărfurilor reîntoarse de la terți în sumă de 40000 lei, constatarea la sfîrșitul lunii mai a unui stoc de mărfuri de 20000 lei și închiderea contului de cheltuieli pentru întregul său sold de 80000 lei:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	60000	60000
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	40000	40000
371 „Mărfuri"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	20000	20000
121 „Profit și pierdere"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	80000	80000

Un caz particular în cadrul metodei inventarului permanent îl constituie ***varianta la preț de vînzare***[1]. În acest caz, intrările și ieșirile de mărfuri sînt

[1] **Intrările și ieșirile de mărfuri sînt evaluate în prezent de către agenții economici din România la preț de vînzare.**

Scanned with OKEN Scanner

evaluate la prețul de vînzare format din costul de achiziție plus adaosul comercial. Pentru evidența adaosului comercial se utilizează contul de pasiv 378 „Diferențe de preț la mărfuri". Tipurile de înregistrări sînt următoarele:

a) prețul de achiziție al mărfurilor cumpărate și taxa pe valoarea adăugată facturată de furnizori se evidențiază în debitul conturilor 371 „Mărfuri" și 4426 „TVA deductibilă" prin creditul contului 401 „Furnizori" (prețul de cumpărare + TVA deductibilă), adică: 371 și 4426 = 401. Concomitent se face și înregistrarea 371 „Mărfuri" = 378 „Diferențe de preț la mărfuri", pentru adaosul comercial calculat aferent mărfurilor cumpărate de la furnizori.

Dacă taxa pe valoarea adăugată este nedeductibilă, atunci ea se include în costul de achiziție al mărfurilor aprovizionate. De data aceasta, se debitează contul 371 „Mărfuri" prin creditul conturilor 401 „Furnizori" (prețul de cumpărare + TVA aferentă) și 378 „Diferențe de preț la mărfuri" (adaosul comercial calculat);

b) prețul de vînzare al mărfurilor vîndute plus taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de vînzare se înregistrează în debitul contului 411 „Clienți" (prețul de vînzare + TVA) și în creditul conturilor 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor" (prețul de vînzare) și 4427 „TVA colectată" (TVA aferentă prețului de vînzare), adică: 411 „Clienți" = 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor" și 4427 „TVA colectată";

c) costul de achiziție al mărfurilor scăzute din gestiune (calculat pe baza relației: preț de vînzare minus adaos comercial) și rabatul comercial aferent mărfurilor se evidențiază în debitul conturilor 607 „Cheltuieli privind mărfurile" (costul de achiziție) și 378 „Diferențe de preț la mărfuri" (rabatul comercial aferent) prin creditul contului 371 „Mărfuri" (prețul de vînzare), adică: 607 și 378 = 371.

Rabatul comercial (Rc) se calculează pe baza relației următoare:

$$\textbf{Rc} = \textbf{Valoarea mărfurilor vîndute la preț de vînzare} \times \textbf{Procentul de rabat comercial} \quad (1)$$

$$\textbf{Procentul de rabat comercial} = \frac{\textbf{100} \times \textbf{\% adaos}}{\textbf{100} + \textbf{\% adaos}} \quad (2)$$

Adaosul comercial aferent mărfurilor ieșite din gestiune se determină numai la sfîrșitul perioadei prin calculul unui procent mediu, în felul următor:

$$\textbf{Procentul mediu de adaos (K)} = \frac{\textbf{Soldul contului de adaos comercial existent la începutul anului} + \textbf{Adaosul comercial aferent mărfurilor aprovizionate de la începutul anului pînă la sfîrșitul lunii de referință}}{\textbf{Valoarea mărfurilor în stoc la începutul anului} + \textbf{Valoarea mărfurilor aprovizionate de la începutul anului pînă la sfîrșitul lunii de referință}} \times 100 \quad (3)$$

Acest procent se înmulțește cu valoarea stocului de mărfuri existent la sfîrșitul lunii, determinîndu-se, astfel, **adaosul comercial aferent stocului**. Din

Scanned with OKEN Scanner

soldul contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" existent la sfîrşitul lunii se scade adaosul comercial aferent stocului, stabilindu-se **adaosul comercial corespunzător mărfurilor ieşite din unitate.** Mărimea rezultată se înregistrează în debitul contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" şi în creditul contului 371 „Mărfuri". Să exemplificăm cele menţionate pe baza situaţiei din conturile de mărfuri şi de diferenţe de preţ la mărfuri care se prezintă astfel:

D	371 „Mărfuri"		C
S_i	500000		
	1500000	600000	
	400000		
Tsd	2400000	600000 Tsc	
		1800000 Sfd	

D	378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"		C
		150000	S_i
		450000	
		120000	
		720000	Tsc
Sfc	720000		

Introducînd în relaţia (3) datele reflectate de cele două conturi, obţinem mărimea coeficientului mediu de rabat sau adaos:

$$K = \frac{150000 + 570000}{500000 + 1900000} = \frac{720000}{2400000} = 0{,}3 \times 100 = 30\%;$$

Cuantumul adaosului comercial aferent stocului de mărfuri existent la sfîrşitul lunii este de 540000 lei, adică: 30% × 1800000 lei = 540000 lei. Suma rezultată (540000 lei) se scade din soldul contului de adaos comercial existent la sfîrşitul lunii (720000 lei) pentru a se obţine adaosul comercial corespunzător mărfurilor ieşite din unitate, în sumă de 180000 lei, adică: 720000 lei – – 540000 lei = 180000 lei. Această valoare se înregistrează în debitul contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" şi în creditul contului 371 „Mărfuri".

Spre înţelegerea mai facilă a problematicii mărfurilor intrate şi ieşite din gestiunea unităţii patrimoniale la preţ de vînzare, ne referim la o societate comercială pentru desfacere en gros şi la una pentru „vînzări cu amănuntul" (en detail) către populaţie.

A) ***operaţiuni la societatea comercială producătoare:***

1) aprovizionarea cu materii prime în valoare de 500000 lei necesare realizării unui produs (X). Taxa pe valoarea adăugată deductibilă înscrisă în factura furnizorului este de 18%:

			D	C
%	=	401		590000
300 „Materii prime"		„Furnizori"	500000	
4426 „TVA deductibilă"			90000	

2) obţinerea produsului (X) evaluat la costul de producţie de 800000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
345 „Produse finite“	=	711 „Venituri din producţia stocată“	800000	800000

3) vînzarea produsului (X) la preţul de 850000 lei convenit cu societatea comercială pentru desfacere en gros şi descărcarea gestiunii:

			D	C
411 „Clienţi“	=	% 701 „Venituri din vînzarea produselor finite“ 4427 „TVA colectată“	1003000	 850000 153000
711 „Venituri din producţia stocată“	=	345 „Produse finite“	800000	800000

B) ***operaţiuni la societatea comercială de desfacere en gros:***

1) primirea de la furnizor a mărfii la preţul de achiziţie de 850000 lei. Taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura furnizorului este de 153000 lei, iar valoarea adaosului comercial de 85000 lei (10%):

			D	C
% 371 „Mărfuri“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	 850000 153000	1003000
371 „Mărfuri“	=	378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	85000	85000

2) vînzarea mărfii la preţul de vînzare de 935000 lei. Valoarea TVA colectată facturată clientului (societăţii comerciale de desfacere en detail) este de 168300 lei, iar cea a mărfii scăzută din gestiune de 935000 lei:

			D	C
411 „Clienţi“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 4427 „TVA colectată“	1103300	 935000 168300
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	 850000 85000	935000

3) închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri cu soldul lor de 850000 lei şi, respectiv, 935000 lei:

			D	C
121 „Profit şi pierdere“	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile“	850000	850000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“	=	121 „Profit și pierdere“	935000	935000

C) *operațiuni la societatea comercială de desfacere en detail:*

1) primirea de la furnizor (societatea comercială de desfacere en gros) a mărfii la prețul de achiziție de 935000 lei. Taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura furnizorului este de 168300 lei:

			D	C
% 371 „Mărfuri“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	935000 168300	1103300

2) includerea în prețul de vînzare cu amănuntul a adaosului comercial practicat de agent (20%) și a TVA neexigibilă, calculată prin aplicarea cotei de 18% asupra prețului de achiziție (935000 lei) plus adaosul comercial aferent (187000 lei), în valoare de 201960 lei:

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	388960	187000 201960

3) încasarea în numerar a sumei rezultată din vînzarea mărfii la prețul cu amănuntul (935000 lei + 388960 lei = 1323960). Mărimea TVA colectată, determinată prin aplicarea procentului de 15,254% la valoarea vînzărilor cu amănuntul, este de 201957 lei (1323960 lei × 15,254% = 201957 lei):

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 4427 „TVA colectată“	1323960	1122003 201957

4) descărcarea gestiunii de mărfuri la sfîrșitul lunii cu valoarea mărfii la prețul cu amănuntul:

			D	C
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	371 „Mărfuri“	935000 187000 201960	1323960

5) închiderea conturilor de cheltuieli și de venituri cu soldul lor de 935000 lei și, respectiv, 1122003 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile“	935000	935000
707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“	=	121 „Profit și pierdere“	1122003	1122003

În exemplul dat rezultă o taxă pe valoarea adăugată de 201957 lei (1323960 lei × 15,254% = 201957 lei) din care 168300 lei a fost achitată bugetului de stat de către furnizorul de materii prime (90000 lei), producătorul mărfii (63000 lei) și de en gros-ist (15300 lei); diferența de 33657 lei urmînd a fi achitată la bugetul de stat de către detailist. Din prețul cu amănuntul al mărfii desfăcute către populație de 1323960 lei, suma de 1122003 lei revine producătorului (850000 lei) și comercianților (85000 lei + 187000 lei), iar 201957 lei bugetului statului. Dacă la suma de 1122003 lei se aplică cota de 18% rezultă o taxă de 201 961 lei; diferența față de suma stabilită prin cota de 15,254% asupra prețului de vînzare cu amănuntul (1323960 lei × × 15,254% = 201957 lei) provine din rotunjirea acestei ultime cote.

Prețul de achiziție al mărfurilor din depozitele **societății comerciale de *desfacere en gros (comerț cu ridicata)*** constatate lipsă sau degradate, *în cadrul normelor legale*, se înregistrează în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ și în creditul contului 371 „Mărfuri“. Valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor din depozit constatate lipsă sau degradate se evidențiază în creditul ultimului cont și în debitul contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri“. Pentru reflectarea în contabilitate a acestor aspecte considerăm următoarele operațiuni:

1) procurarea de mărfuri din avansuri de trezorerie la prețul de achiziție de 100000 lei; taxa pe valoarea adăugată înscrisă în chitanța fiscală emisă de furnizor este de 18000 lei, iar valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune de 20000 lei:

			D	C
%				
371 „Mărfuri“	=	542 „Avansuri de trezorerie“	100000	118000
4426 „TVA deductibilă“			18000	
371 „Mărfuri“	=	378 „Diferențe de preț la mărfuri“	20000	20000

2) scoaterea din evidență a mărfurilor în valoare de 100000 lei constatate lipsă sau degradate în depozit, ce se încadrează în normele legale; adaosul comercial aferent mărfurilor ieșite din gestiune este de 20000 lei:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	100000	100000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	20000	20000

În cazul mărfurilor din depozite constatate lipsă la inventar, *peste normele legale, care nu pot fi imputate*, în afara reflectării ieşirii acestor bunuri din gestiune la costul de achiziţie, se mai înregistrează şi taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de mărfuri peste normele legale neimputabile. Ultimul aspect se evidenţiază în debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“ prin creditul contului 4427 „TVA colectată“, în timp ce diferenţa pînă la preţul de înregistrare al mărfurilor constatate lipsă sau degradate neimputabile se consemnează în debitul contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ şi în creditul contului 371 „Mărfuri“. Evidenţierea acestor aspecte reiese din următoarele operaţiuni:

a) achiziţionarea de la furnizori de mărfuri în valoare de 100000 lei; valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune este de 20000 lei:

			D	C
% 371 „Mărfuri“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	 100000 18000	118000
371 „Mărfuri“	=	378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	20000	20000

b) ieşirea din gestiunea unităţii a mărfurilor constatate lipsă la inventar peste normele legale care nu pot fi imputate (120000 lei) şi reflectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de mărfuri peste normele legale neimputabile (100000 lei × 18% = 18000 lei):

			D	C
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	 100000 20000	120000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	18000	18000

Cînd agentul economic ***nu este plătitor de TVA***, evidenţa mărfurilor se ţine cu contul 371 „Mărfuri“ la preţul de achiziţie, inclusiv taxa pe valoarea adăugată facturată de furnizor. De data aceasta, preţul de cumpărare plus taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor din depozit constatate lipsă sau degradate, *în cadrul normelor legale sau peste normele legale care nu pot fi imputate*, se consemnează în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ şi în creditul contului 371 „Mărfuri“. Pentru adaosul comercial calculat aferent mărfurilor constatate lipsă sau degradate neimputabile se debitează contul 378 „Diferenţe

Scanned with OKEN Scanner

de preţ la mărfuri" prin creditarea contului 371 „Mărfuri". Operaţiunile care urmează au rolul să lămurească mai bine aceste probleme, astfel:

1) valoarea totală a facturii emisă de furnizorul de mărfuri, inclusiv taxa pe valoarea adăugată facturată de acesta, este de 177000 lei [150000 lei + + (150000 lei × 18%) = 177000 lei], iar mărimea adaosului comercial aferent acestor bunuri intrate în gestiune de 35400 lei (177000 lei × 20% = 35400 lei):

			D	C
371 „Mărfuri"	=	401 „Furnizori"	177000	177000
371 „Mărfuri"	=	378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	35400	35400

2) preţul de cumpărare plus taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor din depozit constatate lipsă sau degradate în cadrul normelor legale reprezintă 120000 lei, iar al celor peste normele legale neimputabile este de 57000 lei; adaosul comercial aferent mărfurilor constatate lipsă sau degradate în cadrul şi peste normele legale este de 24000 lei (120000 lei × 20% = 24000 lei) şi, respectiv, 11400 lei (57000 lei × 20% = 11400 lei):

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	120000	120000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	=	371 „Mărfuri"	24000	24000
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	57000	57000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	=	371 „Mărfuri"	11400	11400

Costul de achiziţie al mărfurilor din depozitele societăţii de desfacere en gros stabilite lipsă sau degradate, *pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau trecute la cheltuieli*, se reflectă în debitul contului 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare" şi în creditul contului 371 „Mărfuri". Diferenţa pînă la preţul de înregistrare al mărfurilor se evidenţiază în creditul ultimului cont şi în debitul contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri".

Lipsurile şi degradările de mărfuri clarificate trecute pe cheltuieli se înregistrează în creditul contului 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare" prin debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile". Rolul să faciliteze uşoara înţelegere a acestor aspecte îl au operaţiunile următoare:

1) intrarea de mărfuri în gestiunea unităţii la costul de achiziţie de 200000 lei; taxa pe valoarea adăugată deductibilă înscrisă în factura furnizorului este de 36000 lei, iar valoarea adaosului comercial aferent de 40000 lei (200000 lei ×20% = 40000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		236000
371 „Mărfuri“		„Furnizori“	200000	
4426 „TVA deductibilă“			36000	
371 „Mărfuri“	=	378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	40000	40000

2) scoaterea din gestiune a mărfurilor stabilite lipsă sau degradate în depozit, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire ori trecute la cheltuieli:

			D	C
473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	=	371 „Mărfuri“	200000	200000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	40000	40000

3) trecerea pe cheltuieli a lipsurilor şi degradărilor de mărfuri clarificate pentru suma de 200000 lei:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	200000	200000

În situaţia în care persoanele vinovate au fost identificate odată cu constatarea lipsurilor sau degradărilor de mărfuri, valoarea la preţ de achiziţie a acestor bunuri nu se mai evidenţiază în contul 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“, ci direct în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“ prin creditul contului 371 „Mărfuri“ (diferenţa pînă la preţul de înregistrare se evidenţiază tot în creditul ultimului cont prin debitul contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“). Concomitent se întocmesc şi articolele contabile prin care se urmăresc vinovaţii în vederea acoperirii prejudiciului, adică:

a) 4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul“ = 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“ cu preţul de vînzare al mărfurilor din depozite constatate lipsă sau degradate din cauza personalului unităţii patrimoniale. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor imputate se evidenţiază în debitul primului cont şi în creditul contului 4427 „TVA colectată“;

b) 461 „Debitori diverşi“ = 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“ cu preţul de vînzare al mărfurilor din depozite constatate lipsă din cauza terţilor. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor sau deteriorărilor de mărfuri se consemnează în debitul primului cont şi în creditul contului 4427 „TVA colectată“.

Evidenţiem în contabilitate elementele menţionate presupunînd următoarele exemple ipotetice:

Scanned with OKEN Scanner

1) intrarea de mărfuri în gestiunea unității la costul de achiziție de 50000 lei; taxa pe valoarea adăugată deductibilă înscrisă în factura furnizorului este de 9000 lei (50000 lei × 18% = 9000 lei), iar valoarea adaosului comercial aferent de 10000 lei (50000 lei × 20% = 10000 lei):

			D	C
%	=	401		59000
371 „Mărfuri“		„Furnizori“	50000	
4426 „TVA deductibilă“			9000	
371 „Mărfuri“	=	378 „Diferențe de preț la mărfuri“	10000	10000

2) ieșirea din gestiunea unității de desfacere en gros a mărfurilor lipsă sau depreciate din cauza personalului propriu (40000 lei); taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective trecute în sarcina celor vinovați este de 8640 lei (48000 lei × 18% = 8640 lei), iar valoarea adaosului comercial aferent de 8000 lei (40000 lei × 20% = 8000 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	371 „Mărfuri“	40000	40000
378 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	8000	8000
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“	48000	48000
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	4427 „TVA colectată“	8640	8640

3) scăderea din evidență a mărfurilor (înregistrate la prețul de achiziție de 10000 lei) constatate lipsă din cauza terților; taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de mărfuri trecute în sarcina acestora este de 2160 lei (12000 lei × ×18% = 2160 lei), iar valoarea adaosului comercial aferent de 2000 lei (10000 lei × 20% = 2000 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	371 „Mărfuri“	10000	10000
378 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	2000	2000
461 „Debitori diverși“	=	7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“	12000	12000
461 „Debitori diverși“	=	4427 „TVA colectată“	2160	2160

Scanned with OKEN Scanner

Dacă este vorba de un *agent economic* **care *nu este plătitor de taxă pe valoarea adăugată***, prețul de achiziție al mărfurilor din depozite stabilite lipsă ori depreciate (inclusiv taxa pe valoarea adăugată facturată de furnizori), *pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli*, se reflectă în debitul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare" și în creditul contului 371 „Mărfuri". Diferența pînă la prețul de înregistrare al mărfurilor se evidențiază în creditul ultimului cont și în debitul contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri".

Lipsurile și deprecierile de mărfuri clarificate, trecute pe cheltuieli, se reflectă în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile" prin creditul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare". Înțelegerea acestor aspecte este facilitată de următoarele operațiuni economice:

1) intrarea în gestiunea agentului economic neplătitor de taxă pe valoarea adăugată de mărfuri la o valoare facturată de furnizor de 177000 [150000 lei + + (150000 × 18%) = 177000 lei]; mărimea adaosului comercial aferent acestor bunuri achiziționate este de 35400 lei (177000 lei × 20% = 35400 lei):

			D	C
371 „Mărfuri"	=	401 „Furnizori"	177000	177000
371 „Mărfuri"	=	378 „Diferențe de preț la mărfuri"	35400	35400

2) scoaterea din gestiunea agentului economic neplătitor de taxă pe valoarea adăugată a mărfurilor stabilite lipsă ori depreciate în depozit, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire ori nu pot fi trecute la cheltuieli:

			D	C
473 „Decontări din operații în curs de clarificare"	=	371 „Mărfuri"	177000	177000
378 „Diferențe de preț la mărfuri"	=	371 „Mărfuri"	35400	35400

3) trecerea pe cheltuieli a lipsurilor și deprecierilor de mărfuri clarificate pentru suma de 177000 lei:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare"	177000	177000

Cînd persoanele vinovate au fost identificate odată cu constatarea lipsurilor sau deprecierilor de mărfuri din depozitul agentului economic neplătitor de taxă pe valoarea adăugată, prețul de achiziție al acestor bunuri (inclusiv taxa pe valoarea adăugată facturată de furnizor) nu se mai reflectă în contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare", ci direct în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune" prin creditul contului 371 „Mărfuri" (diferența pînă la prețul de înregistrare se evidențiază tot

Scanned with OKEN Scanner

în creditul ultimului cont prin debitul contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri". Concomitent se întocmesc articolele contabile prin care se urmăresc vinovaţii în vederea acoperirii prejudiciului, adică:

a) 4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul" = 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune" cu valoarea totală egală cu preţul de vînzare al mărfurilor constatate lipsă sau depreciate (inclusiv taxa pe valoarea adăugată facturată de furnizori) din cauza personalului propriu;

b) 461 „Debitori diverşi" =7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune" cu preţul de vînzare al mărfurilor din depozite constatate lipsă din cauza terţilor, inclusiv taxa pe valoarea adăugată facturată de furnizori. Următoarele exemple ipotetice uşurează priceperea acestor probleme, astfel:

1) valoarea totală a facturii emise de furnizorul de mărfuri, inclusiv taxa pe valoarea adăugată facturată de acesta, este de 212400 lei [180000 lei + + (180000 lei × 18%) = 212400 lei], iar mărimea adaosului comercial aferent acestor bunuri intrate în gestiunea agentului economic neplătitor de taxă pe valoarea adăugată de 42480 lei (212400 lei × 20% = 42480 lei):

			D	C
371 „Mărfuri"	=	401 „Furnizori"	212400	212400
371 „Mărfuri"	=	378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	42480	42480

2) ieşirea din gestiunea agentului economic neplătitor de taxă pe valoarea adăugată a mărfurilor constatate lipsă sau depreciate din cauza personalului propriu în valoare de 188800 lei [160000 lei + (160000 lei × 18%) = = 188800 lei]; valoarea adaosului comercial aferent este de 37760 lei (188800 lei ×20% = 37760 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	371 „Mărfuri"	188800	188800
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	=	371 „Mărfuri"	37760	37760
4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul"	=	7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"	226560	226560

3) scoaterea din evidenţă a mărfurilor constatate lipsă din cauza terţilor în valoare de 23600 lei [20000 lei + (20000 lei × 18%) = 23600 lei]; valoarea adaosului comercial aferent este de 4720 lei (23600 lei × 20% = 4720 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	371 „Mărfuri"	23600	23600
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	=	371 „Mărfuri"	4720	4720

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
461 „Debitori diverși“	=	7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“	28320	28320

Valoarea mărfurilor la preț de achiziție din depozitele **societății comerciale de *desfacere en detail (comerț cu amănuntul)*** constatate lipsă sau degradate, *în cadrul normelor legale*, se înregistrează în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ și în creditul contului 371 „Mărfuri“. Valoarea adaosului comercial și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă, incluse în prețul de vînzare cu amănuntul la unitățile comerciale care țin evidența la acest preț, aferente mărfurilor din depozit constatate lipsă sau depreciate se evidențiază în creditul ultimului cont și în debitul conturilor 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ și 4428 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă“. Lămurim mai bine aceste aspecte cu ajutorul următoarelor operațiuni:

1) evidențierea mărfurilor achiziționate de la societatea de desfacere en gros la prețul de 200000 lei. Taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura furnizorului este de 36000 lei:

			D	C
% 371 „Mărfuri“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	200000 36000	236000

2) includerea în prețul de vînzare cu amănuntul a adaosului comercial practicat de agentul economic (20% × 200000 lei = 40000 lei) și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă, calculată prin aplicarea cotei de 18% asupra prețului de achiziție (200000 lei) plus adaosul comercial (40000 lei), în sumă de 43200 lei (240000 lei × 18% = 43200 lei):

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	83200	40000 43200

3) scoaterea din evidență a mărfurilor constatate lipsă sau depreciate în depozit, ce se încadrează în normele legale, la costul de achiziție de 200 000 lei; adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente sînt de 40000 lei și, respectiv, 43200 lei:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	200000	200000
% 378 Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	371 „Mărfuri“	40000 43200	83200

Scanned with OKEN Scanner

Unităţile comerciale care ţin evidenţa mărfurilor la preţul de vînzare cu amănuntul întocmesc ultimele două articole contabile şi în cazul bunurilor de felul acesta constatate lipsă la inventar *peste normele legale care nu pot fi imputate*. Se mai evidenţiază, în plus, taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor sau deprecierilor de mărfuri peste normele legale neimputabile în debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" prin creditul contului 4427 „TVA colectată", astfel:

			D	C
%	=	401		118000
371 „Mărfuri"		„Furnizori"	100000	
4426 „TVA deductibilă"			18000	
371 „Mărfuri"	=	%	41600	
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"		20000
		4428 „TVA neexigibilă"		21600
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	100000	100000
%	=	371		41600
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"		„Mărfuri"	20000	
4428 „TVA neexigibilă"			21600	
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	4427 „TVA colectată"	18000	18000

Nu este exclus ca şi la unităţile comerciale care ţin evidenţa mărfurilor la preţul de vînzare cu amănuntul să se constate în depozitele lor lipsuri sau deprecieri de mărfuri, *pentru care în momentul stabilirii nu pot fi luate măsuri de urmărire sau trecute la cheltuieli*. Şi de data aceasta, costul lor de achiziţie se evidenţiază în debitul contului 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare" şi în creditul contului 371 „Mărfuri". La ultimul cont, prin debitul conturilor 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" şi 4428 „TVA neexigibilă", se înregistrează, totodată, adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor din depozit constatate lipsă sau depreciate.

Lipsurile şi deprecierile de mărfuri clarificate trecute pe cheltuieli se evidenţiază în creditul contului 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare" prin debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile". Că lucrurile stau aşa, rezultă şi din următoarele exemple ipotetice:

a) intrarea de mărfuri în gestiunea societăţii comerciale la costul de achiziţie de 50000 lei; taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura furnizorului este de 9000 lei Adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă incluse în preţul de vînzare cu amănuntul sînt de 10000 lei (50000 lei × 20% =

Scanned with OKEN Scanner

= 10000 lei) și, respectiv, 10800 lei [(50000 lei + 10000 lei) × 18% = = 10800 lei]:

			D	C
%	=	401		59000
371 „Mărfuri“		„Furnizori“	50000	
4426 „TVA deductibilă“			9000	
371 „Mărfuri“	=	%	20800	
		378 „Diferențe de preț la mărfuri“		10000
		4428 „TVA neexigibilă“		10800

b) scoaterea din gestiune a mărfurilor stabilite lipsă sau depreciate în depozit, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau trecute la cheltuieli:

			D	C
473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	=	371 „Mărfuri	50000	50000
%	=	371		20800
378 „Diferențe de preț la mărfuri“		„Mărfuri“	10000	
4428 „TVA neexigibilă“			10800	

c) trecerea pe cheltuieli a lipsurilor și degradărilor de mărfuri clarificate pentru suma de 50000 lei:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	50000	50000

Corespondența între debitul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“ și creditul contului 371 „Mărfuri“ nu se mai stabilește cînd persoanele vinovate au fost identificate de către unitățile comerciale odată cu constatarea lipsurilor sau deprecierilor de mărfuri în depozitele acestora. În situația aceasta, se înregistrează direct în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“, prin creditul contului 371 „Mărfuri“, costul de achiziție al mărfurilor ieșite din gestiune din cauza persoanelor vinovate. Adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor ieșite din gestiune se evidențiază tot în creditul ultimului cont prin debitul conturilor 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ și 4428 „TVA neexigibilă“. Concomitent se întocmesc articolele contabile menite să urmărească vinovații în vederea acoperirii prejudiciului, adică:

a) 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“ = 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ cu prețul de vînzare al mărfurilor din depozite constatate lipsă sau depreciate din cauza personalului unității

Scanned with OKEN Scanner

patrimoniale. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor imputate se reflectă în debitul primului cont și în creditul contului 4427 „TVA colectată";

b) 461 „Debitori diverși" = 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune" cu prețul de vînzare al mărfurilor din depozite constatate lipsă sau depreciate din cauza terților. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor imputate acestora se oglindește în debitul primului cont și în creditul contului 4427 „TVA colectată". Înregistrările contabile corespunzătoare mărfurilor achiziționate de la furnizori și celor constatate lipsă sau depreciate în depozit din cauza personalului și a terților sînt următoarele:

			D	C
%	=	401		70800
371 „Mărfuri"		„Furnizori"	60000	
4426 „TVA deductibilă"			10800	
371 „Mărfuri"	=	%	24960	
		378 „Diferențe de preț la mărfuri"		12000
		4428 „TVA neexigibilă"		12960
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune"	=	371 „Mărfuri"	60000	60000
%	=	371		24960
378 „Diferențe de preț la mărfuri"		„Mărfuri"	12000	
4428 „TVA neexigibilă"			12960	
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune"	60000	60000
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	4427 „TVA colectată"	10800	10800
461 „Debitori diverși"	=	7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune"	12000	12000
461 „Debitori diverși"	=	4427 „TVA colectată"	2160	2160

Prețul de achiziție al mărfurilor din depozitele ***unităților de alimentație publică*** constatate lipsă sau degradate, *în cadrul normelor legale*, se înregistrează tot în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile" și în creditul contului 371 „Mărfuri". Valoarea adaosului comercial și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor din depozit constatate lipsă sau degradate se evidențiază în creditul ultimului cont și în debitul conturilor 378 „Diferențe de preț la mărfuri" și 4428 „TVA neexigibilă". Ultimul articol contabil se întocmește și pentru evidențierea mărfurilor constatate lipsă la

Scanned with OKEN Scanner

inventar *peste normele legale care nu pot fi imputate*. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor sau deprecierilor de mărfuri peste normele legale neimputabile se consemnează în debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" prin creditul contului 4427 „TVA colectată". Ciclul de înregistrări contabile corespunde conținutului următoarelor operațiuni economice:

1) valoarea de achiziție a mărfurilor convenită cu furnizorii este de 400000 lei, iar taxa pe valoarea adăugată deductibilă facturată de către aceștia de 72000 lei. Valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în depozitul unei unități de alimentație publică este de 120000 lei (30% × ×400000 lei = 120000 lei), iar mărimea taxei pe valoarea adăugată aferentă, neexigibilă pînă la vînzare, calculată prin aplicarea cotei de 18% la valoarea de achiziție (400000 lei) plus adaosul comercial practicat de agent (120000 lei), reprezintă 93600 lei [(400000 lei + 120000 lei) × 18% = 93600 lei]:

			D	C
% 371 „Mărfuri" 4426 „TVA deductibilă"	=	401 „Furnizori"	400000 72000	472000
371 „Mărfuri"	=	% 378 „Diferențe de preț la mărfuri" 4428 „TVA neexigibilă"	213600	120000 93600

2) scoaterea din evidență a mărfurilor constatate lipsă sau depreciate în depozit, ce se încadrează în normele legale, la costul de achiziție de 300000 lei. Adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente acestor lipsuri sînt de 90000 lei (300000 lei × 30% = 90000 lei) și, respectiv, 70200 lei [(300000 lei + 90000 lei) × 18% = 70200 lei]:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	300000	300000
% 378 „Diferențe de preț la mărfuri" 4428 „TVA neexigibilă"	=	371 „Mărfuri"	90000 70200	160200

3) scoaterea din evidență a mărfurilor constatate lipsă sau degradate în depozit peste normele legale, care nu pot fi imputate, la costul de achiziție de 100000 lei. Adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente acestor lipsuri ori deprecieri sînt de 30000 lei (100000 lei × 30% = 30000 lei) și, respectiv, 23400 lei [(100000 lei + 30000 lei) × 18% = 23400 lei], iar taxa

Scanned with OKEN Scanner

pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor sau deprecierilor de mărfuri peste normele legale neimputabile este de 18000 lei (100000 lei × 18% = 18000 lei):

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	100000	100000
% 378 „Diferențe de preț la mărfuri" 4428 „TVA neexigibilă"	=	371 „Mărfuri"	30000 23400	53400
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	=	4427 „TVA colectată"	18000	18000

Și la unitățile de alimentație publică se pot constata mărfuri lipsă ori depreciate în depozite, *pentru care în momentul stabilirii nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli*. Costul lor de achiziție se evidențiază, și în asemenea situații, tot în debitul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare" și în creditul contului 371 „Mărfuri". Adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor ieșite din gestiune pe această cale se reflectă în creditul ultimului cont și în debitul conturilor 378 „Diferențe de preț la mărfuri" și 4428 „TVA neexigibilă".

Lipsurile și deprecierile de mărfuri din depozitele unităților de alimentație publică clarificate trecute pe cheltuieli se evidențiază în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile" și în creditul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare". Ultimul cont se creditează și prin debitarea contului 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune" cu prețul de achiziție al mărfurilor constatate lipsă sau depreciate trecute în sarcina persoanelor vinovate. Concomitent se întocmesc și articolele contabile prin care se urmăresc vinovații în vederea acoperirii prejudiciului, astfel:

a) 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul" = 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune" cu prețul de vînzare al mărfurilor din depozite constatate lipsă sau degradate din cauza personalului. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor imputate se evidențiază în debitul primului cont și în creditul contului 4427 „TVA colectată";

b) 461 „Debitori diverși" = 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune" cu prețul de vînzare al mărfurilor din depozitele unităților de alimentație publică constatate lipsă din cauza terților. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor lipsuri se consemnează în debitul primului cont și în creditul contului 4427 „TVA colectată".

Cînd persoanele vinovate au fost identificate odată cu constatarea lipsurilor sau deprecierilor de mărfuri din depozitele unităților de alimentație publică, prețul lor de achiziție nu se mai reflectă cu contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare" ci direct în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune" prin creditul contului 371 „Mărfuri"

Scanned with OKEN Scanner

(adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente se evidențiază tot în creditul ultimului cont prin debitul conturilor 378 „Diferențe de preț la mărfuri" și 4428 „TVA neexigibilă"). Concomitent se întocmesc articolele contabile prin care se urmăresc vinovații în vederea acoperirii prejudiciului. Că lucrurile stau așa, rezultă din următoarele operațiuni economice:

1) prețul de achiziție al mărfurilor procurate de la furnizori de către o unitate de alimentație publică este de 500000 lei, iar taxa pe valoarea adăugată deductibilă facturată de către aceștia de 90000 lei. Valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în depozit este de 150000 lei (500000 lei × ×30% = 150000 lei), iar mărimea taxei pe valoarea adăugată aferentă, neexigibilă pînă la vînzare, calculată prin aplicarea cotei de 18% la valoarea de achiziție (500000 lei) plus adaosul comercial practicat de agent (150000 lei), reprezintă 117000 lei [(500000 lei + 150000 lei) × 18% = 117000 lei]:

			D	C
%	=	401		590000
371 „Mărfuri"		„Furnizori"	500000	
4426 „TVA deductibilă"			90000	
371 „Mărfuri"	=	%	267000	
		378 „Diferențe de preț la mărfuri"		150000
		4428 „TVA neexigibilă"		117000

2) prețul de cumpărare al mărfurilor din depozit stabilite lipsă sau depreciate, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau trecute la cheltuieli, este de 200000 lei. Adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente acestor lipsuri sînt de 60000 lei (200000 lei × 30% = 60000 lei) și, respectiv, 46800 lei [(200000 lei + + 60000 lei) × 18% = 46800 lei]:

			D	C
473 „Decontări din operații în curs de clarificare"	=	371 „Mărfuri"	200000	200000
%	=	371		106800
378 „Diferențe de preț la mărfuri"		„Mărfuri"	60000	
4428 „TVA neexigibilă"			46800	

3) trecerea pe cheltuieli a lipsurilor și degradărilor de mărfuri clarificate pentru suma de 80000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	80000	80000

4) trecerea în sarcina personalului unității de alimentație publică, după cercetări și lămuriri suplimentare, a mărfurilor constatate lipsă în depozit, evidențiate la prețul de achiziție de 70000 lei; taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri trecute în sarcina celor vinovați este de 16380 lei (91000 lei × ×18% = 16380 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	70000	70000
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“	91000	91000
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	4427 „TVA colectată“	16380	16380

4) trecerea în sarcina terților, după cercetări și lămuriri suplimentare, a mărfurilor constatate lipsă în depozit, evidențiate la prețul de achiziție de 50000 lei; taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri trecute în sarcina terților este de 11700 lei (65000 lei × 18% = 11700 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	50000	50000
461 „Debitori diverși“	=	7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“	65000	65000
461 „Debitori diverși“	=	4427 „TVA colectată“	11700	11700

5) prețul de achiziție al mărfurilor stabilite lipsă sau depreciate în depozit, trecute în sarcina personalului vinovat din unitatea de alimentație publică, identificat odată cu constatarea lipsurilor sau deprecierilor respectivelor bunuri, este de 250000 lei; adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor ieșite din gestiune sînt de 75000 lei (250000 lei × ×30% = 75000 lei) și, respectiv, 58500 lei [(250000 lei + 75000 lei) × ×18% = 58500 lei]. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de mărfuri trecute în sarcina personalului vinovat este de 58500 lei (325000 lei × ×18% = 58500 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	371 „Mărfuri“	250000	250000
%	=	371		133500
378 „Diferențe de preț la mărfuri“		„Mărfuri“	75000	
4428 „TVA neexigibilă“			58500	
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	383500	325000 58500

6) prețul de achiziție al mărfurilor stabilite lipsă sau degradate în depozit trecute în sarcina terților, identificați odată cu constatarea lipsurilor și deprecierilor respective, este de 50000 lei; adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor ieșite din gestiune sînt de 15000 lei (50000 lei × 30% = 15000 lei) și, respectiv, 11700 lei [(50000 lei + 15000 lei= = 65000 lei × 18% = 11700 lei]. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de mărfuri trecute în sarcina terților este de 11700 lei (65000 lei × ×18% = 11700 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	371 „Mărfuri“	50000	50000
%	=	371		26700
378 „Diferențe de preț la mărfuri“		„Mărfuri“	15000	
4428 „TVA neexigibilă“			11700	
461 „Debitori diverși“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	76700	65000 11700

7) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri cu soldul lor de 500000 lei (80000 lei + 420000 lei = 500000 lei) și, respectiv, 546000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	500000	 80000 420000
7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“	=	121 „Profit și pierdere“	546000	546000

În depozitele *unităților de alimentație publică* pot intra mărfuri achiziționate de la furnizori sau din avansuri de trezorerie, cît și din ***producție proprie***. Cu valoarea produselor la prețul de desfacere practicat în alimentația publică se debitează contul 371 „Mărfuri“ prin creditul conturilor 711 „Venituri din producția stocată“ (cu costul de producție al mărfurilor realizate din producție proprie), 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ (cu valoarea adaosului comercial practicat) și 4428 „TVA neexigibilă“ (cu TVA neexigibilă calculată prin aplicarea cotei de 18% la valoarea mărfurilor provenite din producție proprie, inclusiv adaosul comercial practicat).

Valoarea la cost de producție a mărfurilor din producție proprie constatate lipsă sau depreciate în cadrul normelor legale se evidențiază în debitul contului 711 „Venituri din producția stocată“ și în creditul contului 371 „Mărfuri“. Asemănător se înregistrează și mărfurile din producție proprie constatate lipsă la inventar peste normele legale care nu pot fi imputate. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de mărfuri din producție proprie peste normele legale neimputabile se reflectă în debitul contului 635 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ și în creditul contului 4427 „TVA colectată“, în timp ce mărimea adaosului comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor lipsă în cadrul și peste normele legale neimputabile se consemnează în debitul conturilor 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ și 4428 „TVA neexigibilă“, prin creditul contului 371 „Mărfuri“. Evidențierea acestor elemente rezultă din următoarele operațiuni:

1) costul de producție al mărfurilor provenite din producție proprie este de 600000 lei. Valoarea adaosului comercial practicat este de 240000 lei (600000 lei × 40% = 240000 lei), iar taxa pe valoarea adăugată neexigibilă de 151200 lei [(600000 lei + 240000 lei) × 18% = 151200 lei]:

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 711 „Venituri din producția stocată“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	991200	 600000 240000 151200

2) valoarea la cost de producţie a mărfurilor provenite din producţie proprie constatate lipsă în cadrul normelor legale şi peste normele legale neimputabile este de 400000 lei şi, respectiv, 200000 lei. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de mărfuri din producţie proprie peste normele legale neimputabile este de 36000 lei (200000 lei × 18% = 36000 lei):

			D	C
711 „Venituri din producţia stocată“	=	371 „Mărfuri“	400000	400000
% 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	371 „Mărfuri“	 160000 100800	260800
% 711 „Venituri din producţia stocată“ 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	371 „Mărfuri“	 200000 80000 50400	330400
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	36000	36000

Costul de producţie al mărfurilor provenite din producţie proprie stabilite lipsă ori depreciate în depozitele unităţilor de alimentaţie publică, *pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli*, se reflectă în debitul contului 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“ şi în creditul contului 371 „Mărfuri“. Diferenţa pînă la preţul de desfacere practicat în alimentaţia publică se evidenţiază în creditul ultimului cont şi în debitul conturilor 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ şi 4428 „TVA neexigibilă“.

Lipsurile şi deprecierile de mărfuri din producţie proprie clarificate trecute pe cheltuieli se înregistrează în creditul contului 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“ prin debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile“. Dacă persoanele vinovate au fost identificate odată cu constatarea lipsurilor sau degradărilor de mărfuri din producţie proprie, valoarea la cost de producţie a acestor bunuri nu se mai evidenţiază în contul 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“ ci direct în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“ prin creditul contului 371 „Mărfuri“. Concomitent se întocmesc articolele contabile prin care se urmăresc vinovaţii în vederea acoperirii prejudiciului. Înţelegerea acestor aspecte este facilitată de următoarele exemple ipotetice:

1) intrarea de mărfuri din producţie proprie în gestiunea unităţii de alimentaţie publică la costul de producţie de 500000 lei; adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente sînt de 200000 lei (500000 lei ×

Scanned with OKEN Scanner

× 40% = 200000 lei) și, respectiv, 126000 lei [(500000 lei + 200000 lei) × ×18% = 126000 lei]:

			D	C
371 „Mărfuri“	=	711 „Venituri din producția stocată“	500000	500000
371 „Mărfuri“	=	%	326000	
		378 „Diferențe de preț la mărfuri“		200000
		4428 „TVA neexigibilă“		126000

2) scoaterea din gestiune a mărfurilor stabilite lipsă ori depreciate în depozit, înregistrate la un cost de producție de 400000 lei, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli:

			D	C
473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	=	371 „Mărfuri“	400000	400000
%	=	371 „Mărfuri“		260800
378 „Diferențe de preț la mărfuri“			160000	
4428 „TVA neexigibilă“			100800	

3) trecerea pe cheltuieli a lipsurilor și degradărilor de mărfuri clarificate pentru suma de 250000 lei:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	250000	250000

4) trecerea în sarcina personalului unității de alimentație publică, după cercetări și lămuriri suplimentare, a mărfurilor din producție proprie constatate lipsă sau depreciate, evidențiate în depozit la costul de producție de 70000 lei; taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri trecute în sarcina celor vinovați este de 17640 lei (98000 lei × 18% = 17640 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	70000	70000
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	%	115640	
		7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“		98000
		4427 „TVA colectată“		17640

5) trecerea în sarcina terților, după cercetări și lămuriri suplimentare, a mărfurilor constatate lipsă în depozit, evidențiate la costul de producție de

Scanned with OKEN Scanner

80000 lei; taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri trecute în sarcina lor este de 20160 lei (112000 lei × 18% = 20160 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	80000	80000
461 „Debitori diverși“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	132160	 112000 20160

6) prețul de producție al mărfurilor lipsă sau depreciate în depozit trecute în sarcina personalului și terților, identificați odată cu constatarea lipsurilor și deprecierilor respective, este de 60000 lei și, respectiv, 40000 lei; adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente sînt de 40000 lei [(60000 lei × 40% = 24000 lei) + (40000 lei × 40% = 16000 lei) = 40000 lei] și, respectiv, 25200 lei [(60000 lei + 24000 lei) × 18% = 15120 lei + + (40000 lei + 16000 lei) × 18% = 10080 lei]. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor de mărfuri din producție proprie trecute în sarcina personalului și terților reprezintă 15120 lei (84000 lei × 18% = 15120 lei) și, respectiv, 10080 lei (56000 lei × 18% = 10080 lei):

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	371 „Mărfuri“	60000	60000
% 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	371 „Mărfuri“	 24000 15120	39120
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	99120	 84000 15120
% 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	371 „Mărfuri“	40000 16000 10080	66080

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
461 „Debitori diverşi“	=	% 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	66080	 56000 10080

Deseori, *unităţile de alimentaţie publică* cumpără mărfuri de la ***producătorii particulari***. Valoarea mărfurilor la preţul de desfacere cu amănuntul, inclusiv taxa pe valoarea adăugată neexigibilă pînă la vînzare, se evidenţiază în debitul contului 371 „Mărfuri“ şi în creditul conturilor 542 „Avansuri de trezorerie“ (cu valoarea de achiziţie plătită din avansuri de trezorerie), 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ (cu valoarea adaosului comercial practicat) şi 4428 „TVA neexigibilă“ (cu valoarea taxei pe valoarea adăugată neexigibilă calculată prin aplicarea cotei de 18% la preţul de achiziţie plus adaosul comercial cuprins în preţul de vînzare cu amănuntul). Dacă aceste mărfuri se constată lipsă în depozitul unităţii în cadrul normelor sau peste normele legale neimputabile, valoarea adaosului comercial şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor constatate lipsă se trec în debitul ultimelor două conturi şi în creditul contului 371 „Mărfuri“. Preţul de achiziţie al acestor bunuri se reflectă în creditul contului 371 „Mărfuri“ şi în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile“. Taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor constatate lipsă peste normele legale şi neimputabile se înregistrează tot cu ajutorul contului 4427 „TVA colectată“ care se creditează prin debitul contului 635 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“.

O problemă importantă în legătură cu mărfurile cumpărate de la producătorii particulari, determinată de lipsurile de inventar, este aceea a înregistrării ieşirii lor din gestiune *în momentul cînd nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli*, fiind necesare cercetări şi lămuriri suplimentare. Şi în acest caz, valoarea de achiziţie a mărfurilor, plătite din avansuri de trezorerie, constatate lipsă se reflectă în debitul contului 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“ şi în creditul contului 371 „Mărfuri“. Reflectarea în contabilitate a lipsurilor clarificate diferă în funcţie de faptul dacă acestea sînt trecute în sarcina persoanelor vinovate sau incluse în cheltuielile privind mărfurile. Atunci cînd lipsurile sînt peste normele legale de scăzăminte neimputabile, preţul de achiziţie al acestora se înregistrează în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ şi în creditul contului 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“. În cazul în care sumele sînt trecute în sarcina persoanelor vinovate pentru lipsuri şi deprecieri de mărfuri, valoarea acestora la preţ de achiziţie se oglindeşte în creditul ultimului cont şi în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“. Concomitent se întocmesc şi articolele contabile prin care se urmăresc vinovaţii (personalul propriu sau terţii) în vederea acoperirii prejudiciului.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilizarea unor elemente din cele menționate se desfășoară în felul următor:

1) valoarea mărfurilor achiziționate de la un producător particular din avansuri de trezorerie este de 100000 lei; adaosul comercial practicat și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente sînt de 40000 lei (100000 lei × × 40% = 40000 lei) și, respectiv, 25200 lei (140000 lei × 18% = 25200 lei):

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 542 „Avansuri de trezorerie“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	165200	 100000 40000 25200

2) scoaterea din gestiune a mărfurilor stabilite lipsă sau depreciate în depozit, înregistrate la prețul de desfacere practicat în unitatea de alimentație publică, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli:

			D	C
% 473 „Decontări din operații în curs de clarificare“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	371 „Mărfuri“	100000 40000 25200	165200

3) trecerea în sarcina personalului unității, după cercetări și lămuriri suplimentare, a mărfurilor cumpărate din avansuri de trezorerie, constatate lipsă în depozit, la prețul de achiziție de 100000 lei plus adaosul comercial corespunzător (40000 lei); taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor trecute în sarcina vinovaților este de 25200 lei:

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	473 „Decontări din operații în curs de clarificare“	100000	100000
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	165200	 140000 25200

Cînd unitatea de alimentație publică ***nu este plătitoare de TVA***, valoarea mărfurilor facturate de furnizori (inclusiv TVA înscrisă în factură) se reflectă în debitul contului 371 „Mărfuri“ și în creditul contului 401 „Furnizori“. Cu valoarea mărfurilor cumpărate din avansuri de trezorerie (cu sau fără taxă pe

Scanned with OKEN Scanner

valoarea adăugată inclusă) se debitează primul cont prin creditul contului 542 „Avansuri de trezorerie".

Agentul economic neplătitor de TVA care desfășoară această activitate poate obține produse finite din producție proprie. Costul de producție al mărfurilor obținute din producție proprie se evidențiază tot cu ajutorul primului cont care se debitează prin creditul contului 711 „Venituri din producția stocată". Valoarea adaosului comercial practicat de agentul economic, aferent mărfurilor intrate în gestiune, se înregistrează la contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri".

Reflectarea în contabilitate a valorii mărfurilor ieșite din gestiune pe diferite căi se face în mod diferit. Prețul de cumpărare al mărfurilor din depozitul agentului economic neplătitor de taxă pe valoarea adăugată, constatate lipsă sau depreciate *în cadrul normelor legale*, se evidențiază în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile" și în creditul contului 371 „Mărfuri" (diferența pînă la prețul de vînzare la care sînt înregistrate mărfurile se consemnează în contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri"). Tot așa, se oglindesc în contabilitate și *lipsurile peste normele legale neimputabile* constatate la mărfurile intrate în depozit de la furnizori sau din avansuri de trezorerie.

Nu astfel se procedează în situația lipsurilor constatate la inventar, în cadrul și peste normele legale, la mărfurile intrate în depozit din producție proprie *în cursul exercițiului financiar*. Costul de producție al mărfurilor ieșite din gestiune pe această cale se înregistrează în debitul contului 711 „Venituri din producția stocată" și în creditul contului 371 „Mărfuri". Cu adaosul comercial aferent mărfurilor constatate lipsă se debitează contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri" prin creditarea ultimului cont.

Valoarea mărfurilor cumpărate ori obținute din producție proprie din depozite, stabilite lipsă sau degradate, *pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire ori trecute la cheltuieli*, nu se înregistrează în conturile 607 „Cheltuieli privind mărfurile" și, respectiv, 711 „Venituri din producția stocată", ci în debitul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare". Consemnarea în contabilitate a lipsurilor clarificate este asemănătoare cu cea prezentată la unitățile de alimentație publică plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, folosindu-se pentru aceasta conturile 607 „Cheltuieli privind mărfurile", 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune", 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul", 461 „Debitori diverși", 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune", 4427 „TVA colectată", după caz. Deosebirea constă în aceea că reflectarea descărcării gestiunii de mărfuri presupune și creditarea contului care ține evidența existenței și mișcării stocurilor de mărfuri numai prin debitarea contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri", deoarece agentul economic care nu este plătitor de taxă pe valoarea adăugată include în costul de achiziție și mărimea acesteia înscrisă în factura furnizorului de mărfuri, fără să aplice cota de 18% la valoarea mărfurilor cumpărate sau realizate (inclusiv adaosul comercial practicat) și să o evidențieze în creditul contului 4428 „TVA neexigibilă".

Scanned with OKEN Scanner

Pentru înțelegerea cu mai multă ușurință a modului de înregistrare în contabilitate a operațiunilor legate de problemele menționate, prezentăm următoarele exemple ipotetice:

1) intrarea în gestiunea agentului economic, care nu este plătitor de taxă pe valoarea adăugată, de mărfuri facturate de furnizor la prețul de 100000 lei; taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factură este de 18000 lei. Adaosul comercial practicat de agentul economic este în valoare de 47200 lei (118000 lei × ×40% = 47200 lei):

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 401 „Furnizori“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	165200	 118000 47200

2) scoaterea din gestiune a mărfurilor stabilite lipsă sau depreciate în depozit în cadrul normelor legale (80%) și peste acestea (20%) neimputabile în valoare de 94400 lei (118000 lei × 80% = 94400 lei) și, respectiv, 23600 lei (118000 lei × 20% = 23600lei):

			D	C
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	 94400 37760	132160
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	 23600 9440	33040

3) intrarea de mărfuri în gestiune în valoare de 165200 lei cumpărate din avansuri de trezorerie; în valoarea mărfurilor astfel achiziționate este inclusă și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 25200 lei. Valoarea adaosului comercial aferent este de 66080 lei (165200 lei × 40% = 66080 lei):

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 542 „Avansuri de trezorerie“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	231280	 165200 66080

4) scoaterea din gestiune a mărfurilor stabilite lipsă ori depreciate în depozit, pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi trecute la cheltuieli:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	371		231280
473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“		„Mărfuri“	165200	
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			66080	

5) trecerea pe cheltuieli a lipsurilor şi degradărilor clarificate pentru 60% din valoarea mărfurilor cumpărate din avansuri de trezorerie (165200 lei × × 60% = 99120 lei); diferenţa reprezintă lipsuri din cauza personalului propriu (165200 lei × 25% = 41300 lei) şi datorită terţilor (165200 lei × 15% = = 24780 lei):

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	99120	99120
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“	=	473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	41300	41300
4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul“	=	7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“	57820	57820
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“	=	473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare“	24780	24780
461 „Debitori diverşi“	=	7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“	34692	34692

6) valoarea mărfurilor obţinute din producţie proprie este de 600.000 lei; mărimea adaosului comercial este de 240.000 lei (600 000 lei x 40% = = 240.000 lei):

			D	C
371 „Mărfuri“	=	%	840000	
		711 „Venituri din producţia stocată“		600000
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“		240000

7) ieşirea din gestiune a mărfurilor lipsă sau depreciate în depozit în cadrul normelor legale la un cost de producţie de 500000 lei; diferenţa se trece în sarcina personalului propriu (60000 lei) şi a terţilor (40000 lei) identificaţi de către agentul economic odată cu constatarea lipsurilor ori deprecierilor. Diferenţa pînă la preţul de vînzare al mărfurilor trecute în sarcina vinovaţilor este de 24000 lei (60000 lei × 40% = 24000 lei) şi, respectiv, 16000 lei (40000 lei × 40% = 16000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
% 711 „Venituri din producţia stocată“ 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	500000 200000	700000
% 6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“ 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	60000 24000	84000
4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul“	=	7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“	84000	84000
% 6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“ 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	40000 16000	56000
461 „Debitori diverşi“	=	7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“	56000	56000

2.9. Contabilitatea cheltuielilor privind ambalajele

S-a menţionat că materialele de ambalat, care se prezintă sub forma materialelor consumabile cu ocazia vînzării mărfurilor către consumatori, se înregistrează la contul 3013 „Materiale pentru ambalat“, în timp ce ambalajele de natura mijloacelor fixe sînt evidenţiate la contul 2127 „Unelte, dispozitive, instrumente, mobilier şi aparatură birotică“. Ambalajele de natura obiectelor de inventar, care nu circulă pe bază de decontare, ci se folosesc numai în interiorul unităţii patrimoniale, se înregistrează în contabilitate în categoria obiectelor de inventar. În categoria **ambalajelor** se includ ambalajele refolosibile achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vîndute şi care, în mod temporar, pot fi păstrate de terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contracte. Evidenţa existenţei şi a mişcării stocurilor de ambalaje, achiziţionate sau confecţionate în unitate, care sînt destinate ambalării şi transportului produselor finite, cît şi al mărfurilor, se ţine cu ajutorul contului 381 „Ambalaje“. Valoarea ambalajelor nerestituite furnizorilor, în situaţia în care acestea circulă pe principiul restituirii lor către furnizori (butoaie de bere, bidoane de lapte şi smîntînă, navete compartimentate pentru lapte, iaurt şi bere, sticle, borcane, putini de brad pentru brînzeturi, lăzi de fag pentru anumite produse industriale, saci din cînepă sau iută etc.), provenite din achiziţii sau confecţionate în unitatea patrimonială şi care însoţesc mărfurile în procesul circulaţiei lor, se ţine tot cu ajutorul contului

Scanned with OKEN Scanner

de activ 381 „Ambalaje". În debitul acestui cont se evidenţiază, aşadar, următoarele:

a) ambalajele achiziţionate cu titlu oneros (381 şi 4426 = 401 sau 381 şi 4428 = 408);

b) ambalajele readuse de la terţi (381 = 358 „Ambalaje aflate la terţi");

c) ambalajele aduse ca aport în natură de către întreprinzătorul individual (381 = 108) sau de către asociaţi la capitalul social (381 = 456);

d) ambalajele achiziţionate din avansuri de trezorerie (381 = 542);

e) ambalajele provenite din producţie proprie (381 = 711) sau cele primite ca donaţii (381 = 7718) ori nerestituite, adică ambalaje reţinute de cumpărător (381 = 409 „Furnizori-debitori"). Retragerea ambalajelor aduse ca aport de către întreprinzătorul individual (108 = 381) şi vînzarea ambalajelor (371 = 381) nu sînt singurele căi de ieşire din unitate ale acestor bunuri care determină creditarea contului 381 „Ambalaje".

Diferenţa (dintre preţul de înregistrare prestabilit şi costul de achiziţie), aferentă valorii ambalajelor intrate în gestiunea unităţii patrimoniale se evidenţiază cu ajutorul contului 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje". El este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a ambalajelor. Se debitează cu diferenţele de preţ în plus (stabilite între costul de achiziţie mai mare şi preţul prestabilit) aferente valorii ambalajelor achiziţionate cu titlu oneros (388 = 401). Distinct, în contabilitate, se înregistrează şi diferenţele de preţ în plus stabilite între costul de producţie aferent ambalajelor provenite din producţie proprie şi preţul prestabilit (388 = 711). Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii ambalajelor ieşite se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul iniţial al diferenţelor de preţ } (S_i\ 388) + \text{Diferenţe de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei } (Rd\ 388)}{\text{Soldul iniţial al ambalajelor la preţ de înregistrare } (S_i\ 381) + \text{Valoarea intrărilor de ambalaje în cursul perioadei la preţ de înregistrare } (Rd\ 381)} \quad (4)$$

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea ambalajelor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se consemnează în conturile corespunzătoare în care au fost evidenţiate ambalajele ieşite. La finele perioadei, soldul contului 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje" se cumulează cu soldul contului 381 „Ambalaje", astfel încît aceste conturi să reflecte valoarea acestor active circulante materiale la cost de achiziţie, respectiv de producţie, după caz.

Presupunînd lămurite aceste aspecte, să vedem cum se ţine contabilitatea creanţelor şi datoriilor pentru ambalajele de restituit.

Cu ocazia vînzării de produse finite, semifabricate, produse reziduale, mărfuri sau alte bunuri, furnizorul (vînzătorul) îşi constituie un drept (o creanţă) faţă de client (cumpărător). Acesta din urmă îşi crează o datorie faţă de furnizor cu ocazia cumpărării de materii prime, materiale consumabile, animale şi păsări,

Scanned with OKEN Scanner

obiecte de inventar, ambalaje sau alte bunuri și servicii. Deci, **furnizorii** sînt, de regulă, creditori, iar **clienții** sînt debitori. În cadrul relațiilor care se desfășoară între furnizori și clienți există cazuri în care raporturile juridice între aceștia se inversează[1]. Este vorba de situații în care furnizorii devin **debitori**, iar clienții devin **creditori**. Astfel de inversări ale drepturilor (creanțelor) și datoriilor (obligațiilor) între furnizori și clienți pot să apară și în cazul ambalajelor sosite odată cu materiile prime, materialele consumabile etc. și care fac parte din inventarul furnizorilor, ce trebuie restituite în bună stare și la termenul fixat către aceștia. Cumpărătorul consemnează, în această situație, o creanță față de furnizor (care devine debitor), adică dreptul de a recupera contravaloarea ambalajelor prin restituirea lor vînzătorului, întrucît ele au fost înscrise în factură de către furnizor în momentul expedierii acestora cu bunurile către cumpărător. Furnizorul (vînzătorul) înregistrează, la rîndul său, o datorie față de client (cumpărător), adică obligația de micșorare a creanței cu ocazia restituirii ambalajelor de către cumpărătorul de materii prime, materiale consumabile și de alte bunuri achiziționate de la el.

Ca și avansurile pe care clientul le acordă furnizorului, în vederea unor livrări de bunuri, executări de lucrări, prestări de servicii pe care urmează să le efectueze vînzătorul în favoarea cumpărătorului, și contabilitatea **ambalajelor care circulă în sistem de restituire** se ține tot cu ajutorul contului 409 „Furnizori–debitori". El funcționează ca un cont de activ numai în contabilitatea clientului (cumpărătorului). Se debitează cu valoarea amabalajelor care circulă în sistem de restituire (sosite la cumpărător odată cu bunurile achiziționate), pe care furnizorul le-a facturat clientului său, dar care trebuie restituite vînzătorului de către cumpărătorul de bunuri.

Întrucît ambalajele sînt facturate de furnizor în momentul expedierii acestora cu bunurile către cumpărător, la primirea lor se înregistrează, pe de o parte, ca o datorie de către client (în creditul contului 401 „Furnizori"), iar pe de altă parte, ca o creanță față de furnizor (în debitul contului 409 „Furnizori–debitori"), respectiv ca un drept ce se recuperează odată cu restituirea ambalajelor de către client.

Ambalajele primite de la furnizori (facturate separat de prețul materiilor prime, materialelor consumabile, mărfurilor și altor bunuri aprovizionate), cu obligația de a le restitui acestora la termenele prevăzute în contracte, sînt evidențiate în contabilitate, pînă la restituirea lor către vînzători (furnizori), cu ajutorul contului în afara bilanțului *8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"*. Contabilitatea analitică se ține pe furnizori, cu indicarea felului, cantității, valorii, magaziei de păstrare (gestionarului), termenului de restituire etc. În debitul acestui cont se evidențiază ambalajele primite fără plată cu obligația de restituire, iar în credit se reflectă ambalajele de același fel restituite

[1] Pântea P. și colab., *Contabilitatea generală a economiei de piață*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1992, p. 139

Scanned with OKEN Scanner

furnizorilor, distruse din cauza calamităților, reținute de cumpărător (nerestituite) etc.

Restituirea ambalajelor de transport, care circulă pe principiul menționat, se reflectă în creditul contului **409 „Furnizori–debitori"**, în corespondență cu debitul contului 401 „Furnizori", ca o micșorare a datoriei și a creanței față de furnizori (401 = 409). Concomitent se înregistrează ambalajele restituite furnizorilor în creditul contului 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie". Soldul debitor al contului 409 „Furnizori–debitori" exprimă suma creanțelor asupra furnizorului, datorită existenței de ambalaje consemnate și nerestituite; el figurează în activul bilanțului. În caz de nerestituire a ambalajelor care fac parte din inventarul furnizorului, cumpărătorul achită întreaga valoare a acestora, pe de o parte, și își sporește în schimb valoarea ambalajelor proprii, pe de altă parte. Ambalajele reținute de cumpărător (nerestituite) se evidențiază în debitul contului 381 „Ambalaje" și în creditul contului 409 „Furnizori–debitori". Clientul le reflectă, deci, ca un element patrimonial.

Ambalajele care circulă prin facturare se supun TVA-ului la livrare[1], urmînd ca la restituire să se efectueze regularizarea prevăzută la art. 15 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, potrivit instrucțiunilor de completare a decontului TVA, adică se evidențiază în roșu contravaloarea ambalajelor returnate și facturate de către clienți în rîndul destinat regularizărilor (5). Se înscrie în roșu, în decontul întocmit pentru luna în care cumpărătorul returnează ambalajele în care s-a expediat marfa, și taxa aferentă, în rîndul 6 (TVA aferentă regularizării).

Nu se facturează și nu se supun TVA-ului ambalajele de circulație (navete, sticle, borcane etc.) la schimb între furnizorii de marfă și clienți. În condițiile în care clienții nu dețin cantitățile de ambalaje necesare efectuării schimbului menționat, ei pot primi de la furnizorii de marfă *ambalajele necesare în schimbul unei garanții depuse acestora fără facturare și fără TVA.*

Periodic se vor factura și supune TVA-ului cantitățile de ambalaje date în schimbul unei garanții și scoase din uz la clienți ca urmare a distrugerii, uzurii, lipsurilor etc. Regimul circulației ambalajelor pe bază de schimb se aplică în mod obligatoriu în relațiile cu agenții economici neplătitori de TVA.

Se consideră, pentru exemplificare, că agentul economic „A" a primit de la societatea comercială „S", cu ocazia recepției materiilor prime (400000 lei), 10 bucăți ambalaje în regim de restituire, consemnate la prețul unitar de 1500 lei. Ele se restituie la timp și în întregime către furnizor la prețul unitar de 1500 lei. Odată cu recepția materialelor auxiliare de la societatea comercială „Z", cumpărătorul a primit 5 bucăți ambalaje în regim de restituire, consemnate

---

[1] Decizia Ministerului Finanțelor – Departamentul Veniturilor Statului – nr. 1/10 noiembrie 1993 privind aprobarea soluțiilor unice referitoare la aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, aprobată prin Legea nr. 130/1992, Publicată în M. O. nr. 8/14.01.1994, cu modificările și completările făcute prin decizia M. F.–D. V. S. nr. 3/08.04.1994 (publicate în M. O. nr. 116/09.05.1994)

Scanned with OKEN Scanner

la prețul unitar de 8000 lei. După recepția bunurilor el a expediat furnizorului în stare bună doar 60% din valoarea amabalajelor. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) recepționarea materiilor prime în valoare de 400000 lei și a ambalajelor facturate de furnizor (15000 lei), dar care trebuie restituite societății comerciale „S" (vînzătorului):

			D	C
%	=	401		472000
300 „Materii prime"		„Furnizori"	400000	
4426 „TVA deductibilă"			72000	
409 „Furnizori-debitori"	=	401 „Furnizori"	15000	15000
4426 „TVA deductibilă"	=	401 „Furnizori"	2700	2700

2) restituirea ambalajelor la timp și la prețul unitar de 1500 lei, stabilit pe baza acordului dintre furnizor și client:

			D	C
401 „Furnizori"	=	409 „Furnizori-debitori"	15000	15000
401 „Furnizori"	=	4426 „TVA deductibilă"	2700	2700

3) recepționarea materialelor auxiliare în valoare de 500000 lei și a ambalajelor în sumă de 40000 lei pe care societatea comercială „Z" le-a facturat, dar care trebuie restituite către aceasta:

			D	C
%	=	401		590000
3011 „Materiale auxiliare"		„Furnizori"	500000	
4426 „TVA deductibilă"			90000	
409 „Furnizori-debitori"	=	401 „Furnizori"	40000	40000
4426 „TVA deductibilă"	=	401 „Furnizori"	7200	7200

4) restituirea ambalajelor, în care s-au expediat materialele auxiliare, în valoare de 24000 lei (60% × 40000 lei = 24000 lei) și evidențierea taxei pe valoarea adăugată aferentă ambalajelor returnate de agentul economic „A":

			D	C
401 „Furnizori"	=	409 „Furnizori-debitori"	24000	24000
401 „Furnizori"	=	4426 „TVA deductibilă"	4320	4320

5) reținerea de către cumpărătorul de materiale auxiliare a două bucăți ambalaje consemnate în factura anterioară la un preț unitar de 8000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
381 „Ambalaje“	=	409 „Furnizori–debitori“	16000	16000

6) achitarea sumei facturii diminuate cu valoarea ambalajelor restituite furnizorului (40000 lei – 24000 lei = 16000 lei):

			D	C
401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	16000	16000

Contravaloarea ambalajelor returnate și facturate de agentul economic „A“ (24000 lei) se evidențiază în roșu în decontul întocmit pentru luna în care cumpărătorul efectuează această operațiune, în rîndul destinat regularizărilor (5). Tot în roșu, dar în rîndul (6), se înscrie TVA aferentă ambalajelor returnate.

Există și situații în care ambalajele sosite odată cu marfa, și care fac parte din inventarul furnizorului, se restituie, către acesta, de client la o valoare mai mică decît cea înscrisă în factură. Diferența dintre valoarea ambalajelor facturate în momentul expedierii lor cu bunurile către cumpărător (client) și cea inferioară valorii de vînzare (facturare), la care părțile au stabilit să se facă decontarea (restituirea) lor, poartă denumirea de **bonificație (reducere de preț) la ambalaje**. Aceasta este o sumă acordată, de către client, furnizorului în vederea acoperirii cheltuielilor cu reparația, recondiționarea etc. ambalajelor respective. Fiind suportată de către client, bonificația se înregistrează ca o cheltuială de exploatare în debitul contului **608 „Cheltuieli privind ambalajele“**, în corespondență cu creditul contului 409 „Furnizori–debitori“.

Cumpărătorul primește, de exemplu, cu ocazia recepției semințelor (300000 lei) 5 bucăți ambalaje în regim de restituire, consemnate la prețul de 1000 lei bucata. Pe baza acordului dintre furnizor și client s-a stabilit o bonificație de 10%, respectiv un preț de restituire de 4500 lei față de cel de consemnare de 5000 lei. Se reflectă în contabilitate următoarele aspecte:

1) recepționarea semințelor în valoare de 300000 lei și a ambalajelor în sumă de 5000 lei care trebuie restituite vînzătorului:

			D	C
%	=	401		354000
3015 „Semințe și materiale de plantat“		„Furnizori“	300000	
4426 „TVA deductibilă“			54000	
409 „Furnizori–debitori“	=	401 „Furnizori“	5000	5000
4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	900	900

2) restituirea în termen a ambalajelor la prețul unitar de 900 lei (5 bucăți ambalaje × 900 lei/buc. = 4500 lei), cu o bonificație de 10% (5000 lei × ×10% = 500 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
401 „Furnizori“	=	409 „Furnizori–debitori“	4500	4500
608 „Cheltuieli privind ambalajele“	=	409 „Furnizori–debitori“	500	500
401 „Furnizori“	=	4426 „TVA deductibilă“	810	810

3) achitarea de către client a sumei facturii (5000 lei) diminuate cu valoarea ambalajelor restituite de către cumpărător la o mărime inferioară celei de vînzare (4500 lei) și închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru suma de 500 lei:

			D	C
401 „Furnizori“	=	5311 „Casa în lei“	500	500
121 „Profit și pierdere“	=	608 „Cheltuieli privind ambalajele“	500	500

Pentru livrările de bunuri, prestările de servicii sau executările de lucrări viitoare, furnizorul poate primi, în completarea activelor bănești proprii, de la clientul său avansuri sau aconturi. Sumele astfel încasate evidențiază datoriile pe care le are furnizorul față de clientul creditor. Acesta din urmă are dreptul să-l constrîngă pe debitor (furnizor) să-și îndeplinească obligațiile asumate sau să-i restituie sumele primite în cazul neexecutării prevederilor din contracte sau comenzi.

Încasarea avansurilor sau aconturilor de către furnizor se înregistrează în contabilitate în debitul contului de mijloace bănești și în creditul contului de pasiv **419 „Clienți–creditori“**. Indiferent că avansurile de la clienți se încasează prin intermediul băncii sau prin casieria agentului economic, ele servesc pentru efectuarea cheltuielilor care privesc producția, serviciile sau lucrările contractate a se executa pentru clientul creditor. Tot în creditul contului 419 „Clienți–creditori“, care funcționează în contabilitatea furnizorului (vînzătorului), se evidențiază și **valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire**, dar care trebuie decontată (scăzută) de către furnizor, în momentul primirii bunurilor de felul acesta de la cumpărător, din suma facturată acestuia din urmă.

Deoarece ambalajele sînt consemnate de furnizor odată cu produsele finite, semifabricatele, mărfurile etc. livrate către client (cumpărător), în momentul expedierii lor împreună cu bunurile menționate se înregistrează, pe de o parte, ca o creanță, de către vînzător, față de cumpărător (în debitul contului 411 „Clienți“), iar pe de altă parte, ca o datorie a furnizorului față de client (în creditul contului 419 „Clienți–creditori), respectiv ca o obligație ce se stinge cu ocazia primirii ambalajelor, care circulă pe principiul restituirii, de la cumpărătorul de materii prime, materiale consumabile, mărfuri etc. și care fac parte din inventarul vînzătorului.

Primirea de la client a ambalajelor de transport care circulă în sistem de restituire se reflectă în contabilitatea furnizorului în debitul contului

Scanned with OKEN Scanner

419 „Clienţi–creditori", în corespondenţă cu creditul contului 411 „Clienţi", ca o micşorare a datoriei şi creanţei faţă de cumpărător (419 = 411). Soldul creditor al contului 419 „Clienţi–creditori" exprimă preţul de consemnare datorat clientului deţinător de ambalaje consemnate; el figurează în pasivul bilanţului. În vederea înţelegerii aspectelor prezentate, luăm următorul exemplu: societatea comercială „S" a facturat agentului economic „A", cu ocazia livrării produselor finite (400000 lei), 10 bucăţi ambalaje în regim de restituire, consemnate la preţul unitar de 1500 lei. Ele se primesc la timp şi în totalitate de la cumpărătorul bunurilor sale, la preţul de 1500 lei bucata. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) ieşirea produselor finite din gestiunea unităţii patrimoniale la un preţ de înregistrare de 350000 lei şi constituirea veniturilor din vînzarea acestora cu suma de 400000 lei:

			D	C
711 „Venituri din producţia stocată"	=	345 „Produse finite"	350000	350000
411 „Clienţi"	=	% 701 „Venituri din vînzarea produselor finite" 4427 „TVA colectată"	472000	 400000 72000

2) consemnarea la vînzare a celor 10 bucăţi ambalaje în sumă de 15000 lei care trebuie primite (după transportarea produselor finite) de la client:

			D	C
411 „Clienţi"	=	419 „Clienţi–creditori"	15000	15000
411 „Clienţi"	=	4427 „TVA colectată"	2700	2700

3) primirea ambalajelor la timp şi în totalitate la preţul unitar de 1500 lei, stabilit pe baza acordului dintre client şi furnizor:

			D	C
419 „Clienţi–creditori"	=	411 „Clienţi"	15000	15000
4427 „TVA colectată"	=	411 „Clienţi"	2700	2700

În situaţia în care clientul nu restituie, în totalitate sau în parte, ambalajele sosite odată cu bunurile şi care fac parte din inventarul furnizorului, acesta din urmă încasează valoarea nerestituită (neprimită), pe de o parte, şi îşi reduce în schimb valoarea ambalajelor proprii, pe de altă parte. Constatarea ambalajelor nerestituite de client se evidenţiază în debitul contului 419 „Clienţi–creditori" prin creditul contului 708 „Venituri din activităţi diverse". Concomitent se reflectă şi ieşirea din gestiunea furnizorului a ambalajelor neprimite de la cumpărătorul său de materii prime, materiale auxiliare etc.

Scanned with OKEN Scanner

Se consideră, pentru priceperea acestor aspecte, exemplul următor: societatea comercială „Z" a facturat agentului economic „A", cu ocazia livrării produselor finite, 5 bucăți ambalaje în regim de restituire, consemnate la prețul unitar de 8000 lei. Clientul restituie furnizorului doar 3 bucăți ambalaje la prețul unitar de 8000 lei. Se înregistrează în contabilitate următoarele aspecte:

1) consemnarea la vînzare a celor 5 bucăți ambalaje în sumă de 40000 lei care trebuie primite de la client:

			D	C
411 „Clienți"	=	419 „Clienți–creditori"	40000	40000
411 „Clienți"	=	4427 „TVA colectată"	7200	7200

2) restituirea celor 3 ambalaje la prețul unitar de 8000 lei:

			D	C
419 „Clienți-creditori"	=	411 „Clienți"	24 000	24 000
4427 „TVA colectată"	=	411 „Clienți"	4 320	4 320

3) constatarea celor două bucăți ambalaje nerestituite, considerate vîndute pentru un preț unitar de 8000 lei:

			D	C
419 „Clienți–creditori"	=	708 „Venituri din activități diverse"	16000	16000

4) încasarea sumei facturii (40000 lei) diminuate cu valoarea ambalajelor primite de la client (24000 lei), ieșirea din gestiunea unității a ambalajelor nerestituite la un preț de înregistrare de 16000 lei, închiderea conturilor corespunzătoare de venituri și de cheltuieli:

			D	C
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	411 „Clienți"	16000	16000
608 „Cheltuieli privind ambalajele"	=	381 „Ambalaje"	16000	16000
121 „Profit și pierdere"	=	608 „Cheltuieli privind ambalajele"	16000	16000
708 „Venituri din activități diverse"	=	121 „Profit și pierdere"	16000	16000

Există și situații în care furnizorul preia ambalajele de la client la un preț de restituire mai mic decît cel de consemnare, facturat acestuia din urmă odată cu prețul bunurilor livrate de la vînzător către cumpărător. Diferența dintre valoarea de consemnare și cea inferioară acesteia, la care se face reprimirea ambalajelor, generează pentru furnizor un venit din bonificații la ambalaje stabilite pe baza acordului dintre vînzător și client. El se înregistrează în debitul contului 419 „Clienți–creditori" și în creditul contului 708 „Venituri din activități diverse". Ultimul cont se închide la finele exercițiului financiar prin preluarea soldului său în contul 121 „Profit și pierdere".

Scanned with OKEN Scanner

Reluînd exemplul cu cele 5 bucăţi ambalaje, care circulă în sistem de restituire, expediate cu seminţe către client (agentul economic „A"), consemnate la valoarea de 5000 lei, cu o bonificaţie de 10% stabilită pe baza acordului dintre furnizor şi cumpărător, tipurile de înregistrări care ar interveni sînt următoarele:

1) consemnarea, odată cu livrarea seminţelor, a celor 5 bucăţi ambalaje la preţul unitar de 1000 lei, ce trebuie restituite de către cumpărătorul bunurilor de felul acesta:

			D	C
411 „Clienţi"	=	419 „Clienţi–creditori"	5000	5000
411 „Clienţi"	=	4427 „TVA colectată"	900	900

2) primirea ambalajelor restituite de client la preţul unitar de 900 lei (5 bucăţi ambalaje × 900 lei/buc. = 4500 lei), cu o bonificaţie de 10% (5000 lei × 10% = 500 lei):

			D	C
419 „Clienţi–creditori"	=	%	5000	
		411 „Clienţi"		4500
		708 „Venituri din activităţi diverse"		500
4427 „TVA colectată"	=	411 „Clienţi"	810	810

3) încasarea de către furnizor a sumei facturii (5000 lei) diminuate cu valoarea ambalajelor restituite de client (4500 lei) şi închiderea contului corespunzător de venituri cu soldul său creditor de 500 lei:

			D	C
5311 „Casa în lei"	=	411 „Clienţi"	500	500
708 „Venituri din activităţi diverse"	=	121 „Profit şi pierdere"	500	500

În legătură cu contul ***608 „Cheltuieli privind ambalajele"***, care în corespondenţă cu creditul contului 409 „Furnizori–debitori" evidenţiază bonificaţia la ambalaje acordată de către client furnizorului său, în vederea acoperirii cheltuielilor cu reparaţia, recondiţionarea etc. bunurilor de felul acesta, trebuie menţionat că sînt şi alte cazuri cînd acest cont funcţionează. Avem în vedere ambalajele de transport care circulă în sistem de restituire ieşite din gestiunea unităţii patrimoniale prin neprimire de la clienţi (608 = 381), cele incluse în cheltuielile cu expedierea mărfurilor la clienţi (608 = 381), activele circulante materiale de acest fel constatate lipsă la inventar şi neimputabile (608 = 381).

Alte elemente în funcţie de care trebuie să se facă judecăţi de valoare cu privire la cheltuielile legate de ambalaje le constituie degradarea, spargerea, deprecierea sau casarea acestor active. Preţul de înregistrare al amabalajelor

Scanned with OKEN Scanner

degradate sau sparte în depozitul unității, precum și valoarea acestor bunuri ieșite din gestiune prin casare se evidențiază, de asemenea, în debitul contului 608 „Cheltuieli privind ambalajele" și în creditul contului 381 „Ambalaje". Tot așa, se reflectă în contabilitate și scăderea din evidență a valorii ambalajelor datorită deprecierii prin folosire. În schimb, ambalajele constatate plus la inventar în depozitul unității patrimoniale se înregistrează în debitul contului 381 „Ambalaje" și în creditul contului 608 „Cheltuieli privind ambalajele". Ultimul cont se mai creditează și cu ocazia transferării la sfîrșitul exercițiului financiar a întregului sold la contul ***121 „Profit și pierdere"***. În urma acestei operațiuni el se soldează.

Reliefînd aceste aspecte, nu se poate, totodată, trece cu vederea faptul că ieșirea din gestiune a ambalajelor prin vînzare, lipsă la inventariere, casare, spargere etc. se poate contabiliza și în baza prețurilor standard (prestabilite) folosite la evidențierea intrării acestor bunuri în patrimoniul unității. Operația contabilă ocazionată de includerea în cheltuieli a valorii stabilite în baza acestor prețuri este asemănătoare cu cea prezentată în cazul ambalajelor ieșite din gestiune la prețul de achiziție. Particularitate prezintă numai evidențierea diferențelor de preț (față de costul de achiziție al ambalajelor) aferente acestor active circulante scăzute din evidență. Valoarea la prețul de înregistrare a ambalajelor ieșite din gestiune prin căile menționate, precum și diferențele de preț în plus (cînd costul de achiziție este mai mare decît prețul prestabilit) aferente acestora se reflectă în debitul contului 608 „Cheltuieli privind ambalajele" și în creditul conturilor 381 „Ambalaje" și 388 „Diferențe de preț la ambalaje". Spre deosebire de cele menționate, plusurile de inventar se înregistrează în debitul contului 381 „Ambalaje" și în creditul celui de cheltuieli cu ambalajele.

O mai bună lămurire a problemei se realizează cu ajutorul exemplului următor: soldul contului 381 „Ambalaje" la data de 15 noiembrie 199. este de 200000 lei, exprimat în preț standard, iar al contului 388 „Diferențe de preț la ambalaje" de 10000 lei. În cursul inventarierii efectuate pe 17 noiembrie 199. se constată lipsuri neimputabile în valoare de 5000 lei, iar diferența reprezintă ambalaje ieșite din gestiunea unității prin neprimire de la clienți. În luna următoare se constată plusuri de inventar în valoare de 2500 lei. Se înregistrează în contabilitate următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuielile exercițiului a ambalajelor constatate lipsă, evidențiate la prețul standard de 5000 lei, și a diferenței de preț aferente acestor active circulante ieșite din gestiunea unității în acest mod (10000 lei : :200000 lei = 0,05 × 5000 lei = 250 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
608 „Cheltuieli privind ambalajele“	=	% 381 „Ambalaje“ 388 „Diferențe de preț la ambalaje“	5250	 5000 250

2) consemnarea ambalajelor în sumă de 204750 lei [195000 lei + (0,05 × × 195000 lei) = 204750 lei] care trebuie primite de la client după transportarea către acesta a produselor finite:

			D	C
411 „Clienți“	=	419 „Clienți–creditori“	204750	204750
411 „Clienți“	=	4427 „TVA colectată“	36855	36855

3) constatarea ambalajelor nerestituite, considerate vîndute pentru suma de 204750 lei:

			D	C
419 „Clienți–creditori“	=	708 „Venituri din activități diverse“	204750	204750

4) încasarea valorii facturii (204750 lei), ieșirea din gestiunea unității a ambalajelor neprimite de la client la prețul standard de 195000 lei; diferența de preț aferentă acestor active scăzute din evidență prin includerea lor pe cheltuieli este de 9750 lei (0,05 × 195000 lei = 9750 lei):

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	411 „Clienți“	204750	204750
608 „Cheltuieli privind ambalajele“	=	% 381 „Ambalaje“ 388 „Diferențe de preț la ambalaje“	204750	 195000 9750

5) transferarea la finele lunii noiembrie a soldurilor conturilor corespunzătoare de venituri și de cheltuieli la contul de calcul al rezultatului exercițiului financiar:

			D	C
708 „Venituri din activități diverse“	=	121 „Profit și pierdere“	204750	204750
121 „Profit și pierdere“	=	608 „Cheltuieli privind ambalajele“	210000	210000

6) intrarea în gestiunea unității a ambalajelor de transport constatate plus la inventarierea efectuată în luna decembrie, în valoare de 2500 lei:

			D	C
381 „Ambalaje“	=	608 „Cheltuieli privind ambalajele“	2500	2500

Scanned with OKEN Scanner

În legătură cu cheltuielile privind ambalajele se ridică și problema înglobării în mărimea acestora a diferențelor de preț în minus (cînd costul de achiziție este mai mic decît prețul prestabilit) aferente ambalajelor ieșite din gestiunea unității patrimoniale prin vînzare, lipsă la inventariere, degradare, spargere, casare etc. Ele se includ în cheltuieli asemănător diferențelor de preț în plus la ambalaje, cu particularitatea înscrierii sumei în debitul contului 388 „Diferențe de preț la ambalaje" și în creditul contului 608 „Cheltuieli privind ambalajele". Pentru o mai completă înțelegere a modului lor de înregistrare în contabilitate, considerăm exemplul următor: soldul contului 381 „Ambalaje" la data de 30 noiembrie 199. este de 400000 lei, iar al contului 388 „Diferențe de preț la ambalaje" de 40000 lei (388 are sold creditor). La inventarierea efectuată pe data de 10 decembrie 199. se constată ambalaje lipsă în depozitul unității în sumă de 10000 lei, care nu pot fi imputate; diferențele de preț în minus aferente acestor bunuri ieșite din gestiunea unității patrimoniale sînt de 1000 lei (40000 lei : 400000 lei = 0,1 × 10000 lei = 1000 lei). Aceste aspecte se evidențiază în contabilitate cu ajutorul următoarelor articole contabile:

			D	C
608 „Cheltuieli privind ambalajele"	=	381 „Ambalaje"	10000	10000
388 „Diferențe de preț la ambalaje"	=	608 „Cheltuieli privind ambalajele"	1000	1000

Situația din conturile de „Ambalaje" și de „Diferențe de preț la ambalaje" se prezintă astfel:

D	381 „Ambalaje"	C
400000	10000	
	390000 Sfd	

D	388 „Diferențe de preț la ambalaje"	C
	1000	40000
	Sfc 39000	

Pînă aici am arătat cum se ține evidența cheltuielilor ocazionate de consumurile de materii prime, materiale consumabile, energie și apă, materiale nestocate etc. necesare desfășurării activității unității patrimoniale, cît și cum se înregistrează în contabilitate valoarea la cost de achiziție a baracamentelor și amenajărilor provizorii, obiectelor de inventar, mărfurilor vîndute, depreciate, animalelor și păsărilor livrate, moarte, tăiate forțat sau constatate lipsă la inventariere și neimputabile. Marea varietate a cheltuielilor cu lucrările și serviciile prestate de terți în vederea derulării în bune condiții a activității unității patrimoniale atrage după sine necesitatea cunoașterii naturii lor și, mai ales, a modului în care se evidențiază ele în contabilitate. În cele ce urmează venim cu precizările de rigoare.

Scanned with OKEN Scanner

2.10. Diversitatea cheltuielilor cu lucrările și serviciile executate de terți și contabilizarea lor

Unele dintre lucrările și serviciile prestate de terți privesc producția de bază a agentului economic, iar altele sînt ocazionate de desfășurarea activității de ansamblu a unității patrimoniale. Diversitatea lucrărilor și serviciilor provenite de la terți determină utilizarea unui număr mare de conturi pentru evidențierea fiecărui fel de cheltuială în parte. Toate însă sînt conturi de activ care se debitează în cursul exercițiului pe măsura formării sau colectării cheltuielilor de această natură în corespondență cu conturile de terți, dacă se reflectă obligații de plată, sau cu cele financiare, cînd se utilizează modalități de plată imediată, și se creditează spre soldare la finele exercițiului financiar prin transferarea întregului sold în contul **121 „Profit și pierdere"**. Este limpede că după această operațiune conturile de cheltuieli cu lucrările și serviciile prestate de terți nu mai prezintă sold la sfîrșitul exercițiului financiar. În continuare este redat modul de reflectare în contabilitatea financiară a fiecărui fel de cheltuială din această categorie.

2.10.1. Cheltuieli de întreținere și reparații

Se știe că **uzura fizică** nu afectează diferitele părți ale mașinilor și instalațiilor în mod egal și, ca urmare, este necesară înlocuirea unor părți ale mijloacelor fixe. Alături de aceste înlocuiri este indispensabilă și executarea unor lucrări de întreținere și reparații pentru menținerea capacității normale de funcționare a mijloacelor fixe.

În funcție de complexitatea și perioadele la care ele se execută, deosebim *întreținere zilnice, periodice și revizii tehnice*, iar reparațiile ce se fac se clasifică *în curente și capitale*. **Cele curente** se înfăptuiesc pentru menținerea utilajelor în stare de funcționare și se referă la înlocuirea unor piese sau subansamble de valoare mică sau cu durată scurtă de utilizare. **Reparațiile capitale** constau într-un complex de lucrări cu scopul de a înlătura uzura fizică a utilajelor și de a restabili calitățile tehnico-funcționale inițiale ale acestora.

Lucrările de întreținere și reparații se pot executa în cadrul secției sau atelierului mecanic al societății comerciale ori de către terți. În timp ce cheltuielile generate de efectuarea acestor lucrări în cadrul unității nu se consemnează într-un cont distinct ci se dispersează în varietatea cheltuielilor de exploatare, pe tipuri omogene de consumuri, împreună cu celelalte cheltuieli ocazionate de desfășurarea activității societății comerciale, evidența cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile executate de către terți și suportate de agentul economic se ține cu ajutorul contului ***611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"***. Înregistrarea facturilor primite de la diverși furnizori, cît și a celor nesosite de la anumiți prestatori, respectiv a datoriilor față de aceștia, pentru lucrările de întreținere și reparații executate, aferente exercițiului în curs, se face

Scanned with OKEN Scanner

prin debitarea primului cont în corespondență cu creditul conturilor 401 „Furnizori" sau 408 „Furnizori-facturi nesosite", după caz.

Rezolvarea concretă a acestor aspecte se face pe baza exemplului următor: agentul economic evidențiază în baza facturii primite de la prestator suma de 200000 lei ce reprezintă valoarea lucrărilor de întreținere și reparații executate de către acesta, iar pînă la primirea unei alte facturi utilizează tarifele din contract sau comenzi pentru reflectarea provizorie a obligației de plată față de furnizorul care i-a efectuat asemenea lucrări (100000 lei). Cu ocazia analizei efectuate la finele lunii aprilie se constată că 10% din valoarea lucrărilor de întreținere și reparații executate de terți sînt aferente lunii iunie. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuieli a valorii lucrărilor de întreținere și reparații executate de terți în sumă de 200000 lei, conform facturii primite de la prestator:

			D	C
%	=	401		236000
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"		„Furnizori"	200000	
4426 „TVA deductibilă"			36000	

2) cuprinderea provizorie în cheltuieli a sumei de 100000 lei ce reprezintă valoarea lucrărilor de întreținere și reparații pentru care nu s-a primit factura de la furnizor:

			D	C
%	=	408		118000
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"		„Furnizori-facturi nesosite"	100000	
4428 „TVA neexigibilă"			18000	

3) constatarea, la sfîrșitul lunii mai, că 10% din cheltuielile efectuate cu reparațiile în cursul exercițiului financiar curent sînt aferente lunii iunie și închiderea contului de cheltuieli cu întreținerile și reparațiile pentru întregul său sold de 270000 lei:

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"	30000	30000
121 „Profit și pierdere"	=	611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"	270000	270000

4) includerea la începutul lunii iunie în cheltuielile cu întreținerea și reparațiile aferente exercițiului în curs a sumei de 30000 lei constatată la finele

Scanned with OKEN Scanner

lunii mai ca fiind efectuată în avans și închiderea la sfîrșitul perioadei a contului corespunzător de cheltuieli cu întregul său sold de 30000 lei:

			D	C
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	30000	30000
121 „Profit și pierdere“	=	611 „Cheltuieli de întreținere și reparații“	30000	30000

S-a prezentat pînă aici, între altele, în ce mod valoarea lucrărilor de întreținere și reparații se reflectă prin contul respectiv de cheltuieli în luna în care au fost executate de terți. Dacă asemenea cheltuieli se eșalonează pe o perioadă mai mare de o lună, mărimea lor nu se mai consemnează în debitul contului 611 „Cheltuieli de întreținere și reparații“, ci în cel al contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans“. Cu cotele-părți din valoarea lucrărilor de reparații executate de către terți, repartizate la începutul exercițiului financiar pe cheltuieli conform scadențarelor, se debitează primul cont prin creditarea celui de-al doilea.

Înțelegerea modului în care se evidențiază cheltuielile cu întreținerea și reparațiile executate de terți este ușurată dacă luăm și următorul exemplu: soldul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans“ la data de 31 martie este de 200000 lei și reprezintă valoarea lucrărilor de reparații efectuate anticipat de către terți. Suma care se repartizează pe cheltuieli la începutul lunii aprilie este, conform scadențarului, de 40000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuielile cu întreținerea și reparațiile a sumei de 40000 lei reprezentînd cota ce revine lunii aprilie din valoarea lucrărilor de reparații efectuate de terți și suportate de către unitatea patrimonială:

			D	C
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	40000	40000

2) transferarea soldului de 40000 lei al contului de cheltuieli cu întreținerea și reparațiile în contul de calcul al rezultatului exercițiului:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	611 „Cheltuieli de întreținere și reparații“	40000	40000

2.10.2. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile

Achiziționarea de mărfuri și de imobilizări corporale sau necorporale nu este singurul proces în urma căruia se nasc datoriile unității patrimoniale față de furnizori. Sînt și alte operațiuni care determină apariția obligațiilor față de terți. Între acestea amintim concesiunea, locația de gestiune și închirierea diverselor bunuri.

Scanned with OKEN Scanner

Societatea comercială care primește **concesiunea** anumitor activități economice, servicii publice, unități de producție ale unor regii autonome sau terenuri proprietate de stat, în anumite condiții stabilite în prealabil și pe un anumit termen, este obligată să plătească la date fixe o anumită sumă (rentă ori cotă) care se numește **redevență**. Ea este o datorie *a concesionarului* față de *proprietarul mijloacelor concesionate* emanată din conținutul caietului de sarcini și al contractului de concesiune care cuprind, între altele, prețul concesiunii și plata eventualelor redevențe în natură din rezultatele producției.

Nu numai atît. Dar bunurile din proprietatea statului pot face și obiectul unui **contract de închiriere** ce se poate încheia și cu o societate comercială, pe bază de licitație, de către organul de stat în evidența și administrarea căruia se află obiectivele în cauză. Pentru aceasta *chiriașul* trebuie să plătească chiria determinată în funcție de valoarea bunului închiriat, amplasarea acestuia pe zone de interes, dotările de care beneficiază, nivelul ei pe piața internă și externă, importanța activității ce se va desfășura și de alte elemente de asemenea natură.

În situația unor activități complexe (secții, uzine, fabrici, pîrtii de schi, cabane și alte subunități economice din structura unor regii autonome sau societăți comerciale) necesare și utile unităților patrimoniale de această natură, ele își pot rezolva problema eficienței și prin transferarea, către una sau mai multe persoane juridice, a tuturor atribuțiilor de care depinde bunul mers al producției într-o anumită subunitate. Spre deosebire de închiriere, relația dintre cel care *predă gestiunea* (**locatorul**) și *cel care o preia* (**locatarul**) este mai strînsă, funcțională și complexă. Gestionarea subunităților economice prin **locația gestiunii** presupune și obligația locatarului de a plăti locatorului **tariful de locație** stabilit prin contractul de locație a gestiunii.

Evidența cheltuielilor cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile datorate de către unitatea patrimonială se ține cu ajutorul contului ***612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriiile"***. Debitul lui în corespondență cu creditul contului 401 „Furnizori" sau 408 „Furnizori-facturi nesosite", după caz, reflectă redevențele, chiriile și tariful de locație pe care agentul economic locatar le datorează locatorului. Se creditează cu cheltuielile de această natură constatate la sfîrșitul lunii ca fiind aferente perioadei următoare în corelație cu contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans", cît și cu întregul său sold transferat la contul **121 „Profit și pierdere"** în vederea calculării rezultatului exercițiului financiar.

Ilustrăm reflectarea în contabilitate a acestor probleme pe baza următoarelor date: agentul economic consemnează la sfîrșitul lunii mai redevența de 400000 lei datorată locatorului pentru concesionarea unor servicii publice, iar pînă la primirea facturii de la unitatea închirietoare folosește datele din contractul de închiriere pentru reflectarea provizorie a chiriei în sumă de 150000 lei. Cheltuielile cu chiria constatate la închiderea exercițiului financiar ca fiind aferente lunii iunie reprezintă 40000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

Scanned with OKEN Scanner

1) includerea în cheltuieli a redevenței datorate de către agentul economic în valoare de 400000 lei în baza contractului de concesiune și reflectarea provizorie a chiriei în sumă de 150000 lei:

			D	C
%	=	401		472000
612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile“		„Furnizori“	400000	
4426 „TVA deductibilă“			72000	
%	=	408		177000
612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile“		„Furnizori-facturi nesosite“	150000	
4428 „TVA neexigibilă“			27000	

2) constatarea, la sfîrșitul lunii mai, că 40000 lei din chiria inclusă pe cheltuieli în perioada curentă aparține exercițiului financiar următor și preluarea întregului sold de 510000 lei al contului respectiv de cheltuieli la contul 121 „Profit și pierdere“:

			D	C
%	=	612		550000
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“		„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile“	40000	
121 „Profit și pierdere“			510000	

Chiria în sumă de 40000 lei constatată la finele exercițiului anterior ca fiind aferentă lunii următoare se preia de la contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans“ spre contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile“ în vederea influențării rezultatului perioadei respective. În ipoteza achitării cu anticipație a acestor datorii intervine primul cont în corelație cu unul de mijloace bănești. Cu cotele-părți din redevențele, tarifele de locație de gestiune și chiriile plătite anticipat, repartizate în perioada următoare pe cheltuieli conform scadențarelor, intră în corespondență contul corespunzător de cheltuieli curente cu cel care ține evidența cheltuielilor anticipate.

Deși aceste aspecte sînt ușor de înțeles, dăm, totuși, un exemplu din care rezultă că societatea comercială care a preluat diverse bunuri sau obiective în locație de gestiune și în concesiune a plătit anticipat locatorului tariful de locație de gestiune în sumă de 100000 lei, iar proprietarului mijloacelor concesionate redevența de 200000 lei. Cota de 40% din datoriile achitate la 25 martie este aferentă lunii aprilie. Se înregistrează aspectele următoare:

1) achitarea anticipată a tarifului de locație de gestiune și a redevenței în sumă de 300000 lei din contul de disponibil la bancă, conform extraselor de cont din 25 martie:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	300000	300000

2) includerea în cheltuieli la începutul lunii aprilie, conform scadențarelor, a sumei de 120000 lei, reprezentînd tariful de locație de gestiune și redevența plătite anticipat, repartizate asupra acestei perioade, și transferarea întregului sold de 120000 lei al contului corespunzător de cheltuieli curente la cel de calcul al rezultatului exercițiului:

			D	C
612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	120000	120000
121 „Profit și pierdere“	=	612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile“	120000	120000

2.10.3. Cheltuieli cu primele de asigurare

În structura cheltuielilor cu lucrările și serviciile executate de terți apar și cele cu primele de asigurare care sînt nemijlocit ocazionate de desfășurarea activității de ansamblu a unității patrimoniale și, prin urmare, se contabilizează drept cheltuieli curente de exploatare. Aceste cheltuieli sînt generate de asigurarea agentului economic contra riscurilor ce le-ar putea avea din cauza incendiilor, trăsnetelor, exploziilor, ploilor torențiale, grindinelor, inundațiilor, furtunilor, uraganelor, cutremurelor de pămînt, prăbușirilor sau alunecărilor de teren, căderilor pe clădiri sau alte construcții a unor corpuri, avalanșelor de zăpadă, greutății stratului de zăpadă sau de gheață, distrugerilor sau stricăciunilor pricinuite de măsurile de salvare în timpul producerii evenimentului asigurat, bolilor infectocontagioase sau parazitare și accidentării animalelor, avarierii sau distrugerii bunurilor provocate de transporturile maritime, fluviale, terestre și aeriene și a altor acțiuni negative ale factorilor naturali sau de altă sorginte.

Actul încheiat între asigurat și asigurător care reglementează relațiile lor reciproce este *contractul sau polița de asigurare*, iar evidența cheltuielilor cu primele de asigurare stabilite prin acest document și suportate de către unitatea patrimonială se ține cu ajutorul contului ***613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“***. Sumele de plătit **asigurătorului** în timpul exercițiului financiar pe baza facturilor și a contractului de asigurare se consemnează în debitul acestui cont în corespondență cu conturile corespunzătoare de terți. Cînd valoarea primei se achită din mijloacele bănești (existente în casieria unității sau în conturi la bancă) conform contractului de asigurare, contul corespunzător de cheltuieli nu mai intră în corelație cu conturile care țin evidența datoriilor **asiguratului** față de cel care își asumă obligația să plătească acestuia despăgubirea ce i se cuvine pentru distrugerea sau avaria bunurilor asigurate.

Scanned with OKEN Scanner

Primele de asigurare constante (la fel de mari pe toată perioada asigurării), cît și **cele variabile** (mai mari la început și mai mici la sfîrșitul duratei de asigurare sau invers) constatate la încheierea exercițiului financiar ca fiind aferente celui următor se trec la creditul contului corespunzător de cheltuieli. Acesta se creditează la finele exercițiului financiar și cu întregul său sold transferat la **contul de calcul al rezultatului perioadei**.

Consemnarea în contabilitate a acestor probleme este ilustrată prin următorul exemplu: asiguratul înregistrează, conform facturii primite, valoarea primei de 500000 lei ce trebuie plătită pentru clădirile cuprinse în asigurare, iar în baza contractului de asigurare reflectă suma de 200000 lei datorată pentru culturile agricole asigurate. Fără nici o înștiințare prealabilă asiguratul plătește din mijloacele bănești aflate în casieria sa și în conturi la bănci prima de asigurare pentru animale, în caz de pieire în urma bolilor, în sumă de 40000 lei și, respectiv, 150000 lei. Prima de asigurare constatată la 31 mai ca fiind aferentă lunii următoare este de 30000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuielile lunii mai a sumelor de plătit în baza facturii primite de la asigurător (500000 lei) și a contractului de asigurare (200000 lei) pentru asigurarea clădirilor, culturilor și animalelor:

			D	C
613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“	=	401 „Furnizori“	500000	500000
613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“	=	408 „Furnizori-facturi nesosite“	200000	200000

2) achitarea primei de asigurare din mijloacele bănești aflate în casieria unității și în cont la bancă, conform contractului de asigurare încheiat:

			D	C
613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“	=	%	190000	
		5311 „Casa în lei“		40000
		5121 „Conturi la bănci în lei“		150000

3) constatarea, la sfîrșitul lunii mai, că 30000 lei din prima de asigurare inclusă pe cheltuieli în această perioadă aparține exercițiului financiar următor și preluarea întregului sold de 860000 lei al contului respectiv de cheltuieli la contul de profit și pierdere:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“	30000	30000
121 „Profit și pierdere“	=	613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“	860000	860000

Prima de asigurare în valoare de 30000 lei, constatată la finele lunii precedente ca fiind aferentă perioadei curente, se transferă de la contul care ține evidența cheltuielilor constatate a fi efectuate în avans la cel de cheltuieli cu primele de asigurare în vederea determinării rezultatului exercițiului financiar respectiv. Cînd asiguratul plătește anticipat prima de asigurare, în vederea constituirii fondului din care asigurătorul finanțează prevenirea daunelor, mărimea ei se trece la debitul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans“. Din acest cont urmează să fie virată valoarea primei în luna sau în lunile următoare asupra cheltuielilor cu primele de asigurare. Procedîndu-se așa, se asigură calcularea justă a rezultatelor exercițiilor financiare, întrucît la finele perioadei se preia și soldul contului de cheltuieli cu primele de asigurare la contul de profit și pierdere.

Cu toate că plata anticipată a primei și includerea ei în cheltuielile curente se contabilizează asemănător altor cheltuieli efectuate anticipat, luăm totuși exemplul următor: societatea comercială a plătit anticipat asigurătorului suma de 800000 lei. Cota de 70% din mărimea primei de asigurare achitată la 28 aprilie este aferentă perioadei următoare. Se consemnează în contabilitate următoarele aspecte:

1) plata cu anticipație a valorii primei de asiguarare în baza contractului de asigurare:

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	800000	800000

2) includerea în cheltuieli la începutul lunii mai, conform scadențarului, a sumei de 560000 lei, reprezentînd prima de asigurare plătită anticipat, repartizată asupra acestei perioade, și preluarea soldului contului de cheltuieli cu prima de asigurare la contul de profit și pierdere pentru 560000 lei:

			D	C
613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	560000	560000
121 „Profit și pierdere“	=	613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“	560000	560000

Scanned with OKEN Scanner

2.10.4. Cheltuieli cu studiile și cercetările

Un rol important în atingerea unui nivel ridicat al eficienței activității unităților patrimoniale îl joacă preocupările cu caracter de cercetare. Volumul activității de cercetare, cît și calitatea informațiilor pe care le oferă influențează în mare măsură elaborarea și ameliorarea permanentă a deciziilor. Indiferent de obiectul și scopul său concret, cercetarea comportă mai multe faze succesive, ultima fiind **redactarea studiului**. În el se regăsesc într-o formă sintetică concluziile și recomandările cercetării.

În ce privește desfășurarea cercetării propriu-zise, unitatea patrimonială interesată în rezultatele ei poate opta pentru efectuarea acesteia numai cu forțe proprii sau poate apela la serviciile oferite (contra cost) de către alte persoane juridice. Evidența cheltuielilor ocazionate de procurarea studiilor de la terți se ține cu ajutorul contului ***614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările"***. Debitul acestui cont, în corespondență cu creditul contului 401 „Furnizori", oferă informații în legătură cu valoarea studiilor efectuate de către terți, ce vizează problemele majore ale activităților de aprovizionare, producție și desfacere ale beneficiarului, cum sînt: optimizarea alocării resurselor, perfecționarea sistemelor de creștere și exploatare ale animalelor, cunoașterea cererii de mărfuri, analiza situației conjuncturale și influența ei asupra vînzărilor etc.

La fel se evidențiază în contabilitate și valoarea **contractelor de cercetare** executate de către terți, aferente exercițiului în curs. Nu poate fi însă înregistrat așa costul documentației tehnico-economice pentru lucrările de investiții elaborate de către furnizor pe baza comenzii și a temei primite de la beneficiarul de investiții. Întrucît cumpărarea acestui serviciu privește investiția generatoare de active fixe, valoarea lui se reflectă în debitul contului de cheltuieli cu studiile și cercetările și în creditul contului care ține evidența obligațiilor de plată ale unității față de furnizorul care a prestat servicii pentru realizarea de imobilizări.

Există situații cînd studiile și contractele de cercetare care privesc activitatea de bază se primesc de la executanții cercetărilor fără să fie însoțite de factură. Unitatea economică cumpărătoare înregistrează aceste servicii la prețurile prevăzute în contracte sau în comenzi, prin debitarea contului de cheltuieli cu studiile și cercetările și creditarea contului 408 „Furnizori-facturi nesosite". La primirea facturii se poate proceda și în felul următor: a) dacă nu există nici o diferență între valoarea facturii și suma înregistrată, la contul care ține evidența cheltuielilor cu studiile și cercetările nu se mai consemnează nimic; b) cînd valoarea facturii este mai mare decît suma înregistrată, diferența între factură și estimările făcute la recepția studiilor și contractelor de cercetare se trece în debitul conturilor 614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările" și 4426 „TVA deductibilă" prin creditul contului 401 „Furnizori"; c) în situația că valoarea facturii este mai mică decît suma reflectată în contabilitate, diferența între factură și estimările făcute la recepția studiilor și contractelor de cercetare se evidențiază invers ca la înregistrarea primirii lor de la furnizori fără factură.

Scanned with OKEN Scanner

Procedîndu-se astfel se diminuează, printre altele, și cheltuielile cu studiile și cercetările care au fost încărcate inițial cu o anumită sumă.

Cum se rezolvă în mod concret aceste probleme, rezultă din exemplul următor: agentul economic înregistrează un studiu de „analiză a valorii" privind produsul „A" în valoare de 150000 lei, precum și documentația tehnico-economică în valoare de 300000 lei necesară realizării lucrărilor de investiții. Pînă la primirea facturilor de la două unități care au efectuat cercetarea, utilizează datele din contractele de cercetare pentru oglindirea provizorie a obligațiilor în sumă de 140000 lei și, respectiv, 130000 lei. La primirea facturii de la unitatea „A", el constată că valoarea ei este mai mare cu 25000 lei, iar în cea sosită de la executantul „B" observă că este trecută suma de 120000 lei. Cheltuielile cu studiile și cercetările constatate la sfîrșitul lunii iunie ca fiind aferente celei următoare reprezintă 30000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuieli a sumei de 150000 lei, reprezentînd costul de achiziție al studiului de „analiză a valorii" privind produsul „A" și a documentației tehnico-economice în valoare de 300000 lei elaborate de către o unitate de proiectare:

			D	C
%	=	401		177000
614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările"		„Furnizori"	150000	
4426 „TVA deductibilă"			27000	
%	=	404		354000
614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările"		„Furnizori de imobilizări"	300000	
4426 „TVA deductibilă"			54000	

2) cuprinderea provizorie în cheltuieli a sumei de 140000 lei, conform contractului de cercetare nr. cu tema „optimizarea alocării resurselor" recepționat în ziua de 30 iunie:

			D	C
%	=	408		165200
614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările"		„Furnizori-facturi nesosite"	140000	
4428 „TVA neexigibilă"			25200	

3) primirea facturii în valoare brută de 194700 lei de la executantul contractului de cercetare, ce are ca obiectiv „optimizarea alocării resurselor", și reflectarea diferenței de 29500 lei (194700 lei – 165200 lei) constatate cu această ocazie:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
408 „Furnizori-facturi nesosite“	=	401 „Furnizori“	165200	165200
4426 „TVA deductibilă“	=	4428 „TVA neexigibilă“	25200	25200
% 614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	25000 4500	29500

4) includerea provizorie în cheltuieli a sumei de 130000 lei, conform contractului de cercetare nr. cu obiectivul „integrarea aplicației privind evidența salariilor în subsistemul financiar-contabil“ recepționat la 30 iunie:

			D	C
% 614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	408 „Furnizori-facturi nesosite“	130000 23400	153400

5) evidențierea facturii în valoare brută de 141600 lei primită de la executantul lucrării „integrarea aplicației privind evidența salariilor în subsistemul financiar-contabil“, recepționate la 30 iunie, și reflectarea diferenței constatate cu această ocazie în sumă de 11800 lei (153400 lei – –141600 lei = 11800 lei):

			D	C
408 „Furnizori-facturi nesosite“	=	401 „Furnizori“	141600	141600
4426 „TVA deductibilă“	=	4428 „TVA neexigibilă“	21600	21600
408 „Furnizori-facturi nesosite“	=	% 614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările“ 4428 „TVA neexigibilă“	11800	 10000 1800

6) constatarea, la sfîrșitul lunii iunie, că suma de 70000 lei din valoarea studiilor și contractelor de cercetare executate de terți, inclusă pe cheltuieli în perioada curentă, aparține exercițiului financiar următor și preluarea întregului sold de 665000 lei al contului de cheltuieli cu studiile și cercetările la cel de profit și pierdere:

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările“	70000	70000

Scanned with OKEN Scanner

121 „Profit și pierdere“	=	614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările“	665000	665000

La începutul lunii următoare, valoarea studiilor și contractelor de cercetare constatată la sfîrșitul perioadei anterioare ca fiind efectuată în avans, aferentă exercițiului financiar în curs, reapare, printr-o corespondență inversă, la același cont de cheltuieli cu studiile și cercetările unde a fost evidențiată în momentul cumpărării serviciilor respective. În legătură cu achitarea anticipată a contractelor de cercetare și a studiilor procurate nu mai facem nici o precizare, întrucît contabilizarea operațiunilor se încadrează perfect în modelele de înregistrare ale altor cheltuieli anticipate prezentate mai înainte. Luăm însă un exemplu, pentru a vedea cum se rezolvă în mod concret problemele. El se referă la o societate comercială care a plătit anticipat realizatorului studiului „identificarea de noi piețe de desfacere a produselor“ suma de 400000 lei. Cota de 20% din valoarea serviciului cumpărat la data de 26 iunie este aferentă lunii iulie. Se evidențiază următoarele aspecte:

1) achitarea anticipată a valorii studiului din contul de disponibil la bancă în lei, conform extrasului de cont din 26 iunie:

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	400000	400000

2) includerea în cheltuieli, la începutul lunii iulie, conform scadențarului, a sumei de 80000 lei (20% × 400000 lei = 80000 lei), evidențierea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura furnizorului, ce are o valoare brută de 94400 lei (valoarea netă fără TVA este 80000 lei, iar TVA reprezintă 14400 lei) și transferarea întregului sold de 80000 lei al contului corespunzător de cheltuieli curente la cel de calcul al rezultatului exercițiului financiar:

			D	C
614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	80000	80000
4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	14400	14400
121 „Profit și pierdere“	=	614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările“	80000	80000

2.11. Natura cheltuielilor cu alte servicii executate de terți și înregistrarea lor în contabilitate

Ca efect al lucrărilor de întreținere și reparații, preluării diverselor bunuri sau obiective în locație de gestiune ori în concesiune, închirierii unor imobilizări corporale, asigurării contra riscurilor ce le-ar putea avea agentul economic din cauza acțiunii negative a factorilor naturali sau de alt tip, cumpărării

Scanned with OKEN Scanner

documetațiilor tehnico-economice care privesc activitatea productivă și comercială de ansamblu a unității patrimoniale ori cea de investiții generatoare de active fixe, procurării studiilor și efectuării cercetărilor de marketing sau de alt fel iau naștere *cheltuielile cu lucrările și serviciile executate de terți*. Mare importanță pentru unitatea patrimonială prezintă și ***alte lucrări și servicii executate de terți*** care sînt indirect legate de desfășurarea activității de ansamblu a unei regii autonome sau societăți comerciale. Se au în vedere utilizarea temporară a colaboratorilor externi pentru executarea unor lucrări de specialitate, operațiunile de comision, acțiunile de protocol, reclamă și publicitate, transporturile de bunuri și de personal efectuate de terți, serviciile poștale, de telecomunicații, bancare sau alte operațiuni făcute de către terți și suportate de unitățile patrimoniale.

Despre evidența cheltuielilor generate de procurarea altor servicii prestate de terți nu se poate vorbi doar la modul general. Caracterul particular al fiecărui tip de alte servicii procurate de la terți impune utilizarea mai multor conturi care să permită înregistrarea la timp și în totalitate a oricărei activități de acest gen în vederea calculării corecte a rezultatului exercițiului financiar, cît și pentru alte considerente. Lucru pe care îl realizăm în cele ce urmează.

2.11.1. Cheltuieli cu colaboratorii și redarea lor în contabilitate

Așa cum se cunoaște, cooperarea în producție exprimă, în sens larg, orice fel de legături între salariații unei unități patrimoniale sau dintre agenții economici. Nu este exclus ca unitatea patrimonială să apeleze la serviciile oferite de către personalul specializat din afara structurilor proprii în vederea executării unor lucrări. Datoriile care se nasc în urma colaborării agentului economic cu asemenea persoane trebuie să fie reflectate în contabilitate din mai multe motive.

Evidența remunerațiilor datorate colaboratorilor externi utilizați temporar de către unitatea patrimonială pentru executarea unor lucrări de specialitate, în afara unui contract individual de muncă, se ține cu ajutorul contului ***621 „Cheltuieli cu colaboratorii"***. Sumele datorate colaboratorilor externi, inclusiv personalului nepermanent care lucrează în agricultură, conform listelor de plată, completate cu datele cuprinzînd și pontajul lucrărilor executate, întocmite de tehnicianul sau șeful secției (fermei), se înregistrează în debitul acestui cont prin creditul contului 401 „Furnizori". Primul cont intervine și cînd se consemnează, prin creditul contului 408 „Furnizori-facturi nesosite", sumele datorate colaboratorilor externi, pentru care nu s-au întocmit listele de plată, determinate de activitatea exercițiului care urmează să se închidă.

Cu toată simplitatea reflectării acestor obligații în contabilitate, luăm totuși următorul exemplu: unitatea patrimonială înregistrează în baza listei de plată suma de 400000 lei, reprezentînd remunerația colaboratorilor externi utilizați temporar la perfecționarea unei tehnologii, iar pe baza contractului încheiat cu o persoană specializată în recondiționarea ambalajelor evidențiază provizoriu

Scanned with OKEN Scanner

obligația față de aceasta în valoare de 80000 lei. Din lista de plată întocmită pentru acest colaborator rezultă că suma datorată lui este de 82000 lei. Cheltuielile cu colaboratorii externi, constatate la sfîrșitul lunii iunie ca fiind aferente celei următoare, reprezintă 20000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuieli a sumei de 400000 lei, reprezentînd remunerația datorată colaboratorilor externi utilizați la perfecționarea unei tehnologii, conform listei de plată pe luna iunie:

			D	C
621 „Cheltuieli cu colaboratorii“	=	401 „Furnizori“	400000	400000

2) cuprinderea provizorie în cheltuieli a sumei de 80000 lei, conform contractului încheiat cu persoana specializată în recondiționarea ambalajelor, și a diferenței de 2000 lei rezultate în urma întocmirii listei de plată, ce reflectă remunerația cuvenită colaboratorului extern (82000 lei):

			D	C
621 „Cheltuieli cu colaboratorii“	=	408 „Furnizori-facturi nesosite“	80000	80000
408 „Furnizori-facturi nesosite“	=	401 „Furnizori“	80000	80000
621 „Cheltuieli cu colaboratorii“	=	401 „Furnizori“	2000	2000

3) constatarea la sfârșitul lunii iunie că obligația de 20000 lei, din sumele datorate colaboratorilor externi utilizați la perfecționarea unei tehnologii, inclusă pe cheltuieli în luna iunie, aparține exercițiului financiar următor și preluarea întregului sold de 462000 lei al contului de cheltuieli cu colaboratorii la cel de profit și pierdere:

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	621 „Cheltuieli cu colaboratorii“	20000	20000
121 „Profit și pierdere“	=	621 „Cheltuieli cu colaboratorii“	462000	462000

Obligația față de colaboratorii externi, constatată la finele exercițiului financiar anterior ca fiind creată în avans, se preia la începutul perioadei de la contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans“ spre contul 621 „Cheltuieli cu colaboratorii“ în vederea influențării rezultatului respectivului exercițiu financiar. Dacă avem în vedere că în raporturile temporare dintre colaboratorii externi și agentul economic mai poate interveni și situația cînd acesta din urmă achită în luna curentă sumele datorate lor pentru prestațiile efectuate care privesc mai multe gestiuni, înseamnă că putem vorbi de un alt caz care generează corespondențe contabile între cele două conturi. Este vorba de sumele virate, conform scadențarelor, din primul cont în luna sau în lunile următoare asupra cheltuielilor cu colaboratorii. În felul acesta, se asigură calculația justă a costului unitar lunar și determinarea rezultatului financiar aferent perioadei respective.

Scanned with OKEN Scanner

Lămurim mai bine modul de contabilizare al acestor aspecte prin următorul exemplu: societatea comercială a plătit în luna iunie suma de 500000 lei, reprezentînd remunerațiile cuvenite colaboratorilor externi utilizați temporar pentru executarea unor lucrări de specialitate care privesc mai multe gestiuni. Cota de 70% din sumele achitate la 30 iunie, conform listei de plată, este aferentă lunii iulie. Se evidențiază următoarele aspecte:

a) achitarea sumei de 500000 lei datorată colaboratorilor externi pentru prestațiile efectuate care privesc lunile iulie și august, conform listei de plată din 30 iunie:

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	5311 „Casa în lei"	500000	500000

b) includerea în cheltuieli, la începutul lunii iulie, conform scadențarului, a sumei de 350000 lei, reprezentînd obligația față de colaboratorii externi plătită anticipat, repartizată asupra acestei perioade, și transferarea întregului sold de 350000 lei al contului corespunzător de cheltuieli curente la cel de calcul al rezultatului exercițiului:

			D	C
621 „Cheltuieli cu colaboratorii"	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	350000	350000
121 „Profit și pierdere"	=	621 „Cheltuieli cu colaboratorii"	350000	350000

2.11.2. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile

Se știe că persoanele care fac fapte de comerț se împart în două mari categorii, și anume: **comercianți și intermediari sau mijlocitori de comerț.** Primii se ocupă cu cumpărarea de mărfuri în vederea revînzării, procurarea de furnituri sau executarea de imobile, vînzarea diferitelor obligațiuni emise de stat, transportul mărfurilor sau altor bunuri de la un loc la altul, construirea, vînzarea, cumpărarea și revînzarea a tot felul de vase necesare navigației interne și externe, echiparea și aprovizionarea vasului de comerț ori numai cu închirierea de nave, asigurarea contra riscurilor ce le-ar putea avea cineva din cauza focului, grindinei, transporturilor pe apă, aeriene și terestre, păstrarea în docuri sau în antrepozite a unor mărfuri și eliberarea unor chitanțe pentru acele bunuri, cît și cu alte operațiuni ce dau calitatea de comerciant celor care le exercită. De aici și numele diferit pe care îl iau comercianții în funcție de obiectul comerțului.

Mijlocitorii sau intermediarii care intervin în afacerile comerciale sînt cunoscuți sub denumirea de ***comisionari, curtieri, brokeri, agenți etc.*** Cînd afacerile cu care se ocupă o persoană au ca obiect efectuarea diferitelor operațiuni comerciale în numele său, însă pe socoteala (contul) altei persoane numită **comitent**, comerciantul se numește ***comisionar***. El este un mijlocitor între comitentul său, adică între persoana care l-a însărcinat să participe la efectuarea unei operațiuni oarecare, și cea cu care tratează. Comisionarul trebuie

Scanned with OKEN Scanner

să execute întocmai toate operaţiunile cu care este însărcinat de comitentul său, şi anume: să vîndă cu preţul ce i-a fost fixat, să cumpere la costul stabilit şi să achiziţioneze bunurile şi serviciile de calitatea precizată de către acesta. În caz contrar, el este răspunzător faţă de comitent pentru daunele cauzate.

Suma cuvenită comisionarului pentru serviciul pe care el îl face comitentului său se numeşte ***comision***. El se calculează în sumă forfetară sau pe baza unui procent aplicat asupra valorii operaţiei executate.

Trimiterea sau primirea de mărfuri în **consemnaţiune** este considerată tot o operaţiune de vînzare şi cumpărare în contul altuia. Cel care trimite marfa sau alte valori materiale în consemnaţie se numeşte **consemnant**, iar persoana fizică sau juridică care primeşte bunurile pentru a i le vinde pe contul său, în schimbul unui comision, se cheamă ***consemnatar***. Acesta trebuie să respecte ordinele exprese ale consemnantului, adică să vîndă mărfurile după preţurile stabilite de către acesta, să-i plătească valoarea bunurilor vîndute mai puţin comisionul convenit cu el şi să-i restituie marfa nevîndută.

Cîteodată, intermediarii au ca faptă de comerţ punerea în legătură a vînzătorului cu cumpărătorul de bunuri şi se numesc ***curtieri de mărfuri***. Alteori, pun în contact persoanele care vor să cumpere cu cele care doresc să vîndă valori mobiliare, valute etc. şi se cheamă ***curtieri, mijlocitori, brokeri sau agenţi de bursă***. Uneori, acţionează ca intermediari între cei care au de transportat bunuri şi diferiţi armatori sau întreprinzători de transport şi poartă numele de ***mijlocitori de transport***.

Adesea, intermediarii pun în legătură pe cei ce asigură (**asigurători**) cu persoanele care se asigură (**asiguraţi**). Agenţilor de asigurare li se adaugă şi cei care mijlocesc sau îşi aduc contribuţia la **navlosirea (închirierea) navei**. Exemplele pot continua cu alte denumiri de comercianţi care au ca faptă de comerţ mijlocirea de afaceri comerciale.

Remuneraţia cuvenită curtierilor, brokerilor, agenţilor etc., adică mijlocitorilor, pentru serviciile prestate este cunoscută sub denumirea de **curtaj**. El se plăteşte atît de cumpărător, cît şi de vînzător, iar calcularea curtajului se face în sumă fixă sau în promile din valoarea tranzacţiilor şi operaţiilor efectuate.

După ce am prezentat cîteva activităţi economice care se desfăşoară pe bază de comision şi curtaj, să vedem cum se ţine evidenţa cheltuielilor efectuate de către unităţile patrimoniale cu plata drepturilor cuvenite intermediarilor ce intervin în afacerile comerciale. Sumele datorate privind comisioanele şi curtajele se înregistrează în debitul contului ***622 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"*** prin creditul conturilor 401 „Furnizori" sau 408 „Furnizori-facturi nesosite", după caz. Tot prin intermediul acestor conturi, se consemnează şi obligaţiile faţă de medici, avocaţi, ingineri, experţi contabili, contabili autorizaţi etc. pentru consultaţii, asistenţă tehnică şi economică, pledoarii şi alte prestări de servicii de specialitate. Retribuţia acordată acestor persoane este cunoscută sub denumirea de **onorar**. El se stabileşte în funcţie de

Scanned with OKEN Scanner

complexitatea expertizei, volumul de lucru și gradul profesional și științific al experților și altor specialiști care efectuează expertize. Onorariul se fixează prin încheierea unui contract între părți.

În cazurile în care comisionarul garantează că bunurile vîndute pe credit în contul comitentului său vor fi plătite la termen de către cumpărător, pe lîngă încasarea comisionului, el mai primește o sumă pentru garanție numită ***delcredere***. Suplimentul de comision, cît și suma cuvenită persoanei care primește în consignație (**consignatar**) bunuri spre a fi vîndute în contul persoanei juridice care le depune în acest scop (**consignator**) se contabilizează asemănător curtajelor și onorariilor.

Sumele de natura comisioanelor, curtajelor, onorariilor și delcrederelor constatate la finele exercițiului anterior ca fiind efectuate în avans, aferente exercițiului în curs, precum și cele repartizate în perioadele următoare pe cheltuieli, conform scadențarelor, se trec, de asemenea, în debitul contului corespunzător de cheltuieli, prin creditul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans". După preluarea de la penultimul cont spre ultimul a cheltuielilor privind comisioanele și onorariile constatate la închiderea exercițiului financiar ca fiind aferente celui următor, contul care ține evidența sumelor datorate pentru prestările de servicii amintite se creditează spre închidere, la finele perioadei, prin transferarea întregului său sold la **contul de calcul al rezultatului exercițiului.**

Grija pentru o mai bună înțelegere a aspectelor prezentate, ne determină să considerăm următorul exemplu: agentul economic înregistrează comisionul de 150000 lei cuvenit celui în drept pentru mărfurile vîndute pe credit în contul comitentului, plata anticipată a curtajului în valoare de 100000 lei pentru serviciile ce urmează să i le presteze agentul de asigurare în lunile iulie și august, iar pînă la primirea facturii de la unitatea care a exercitat serviciul de expertiză contabilă utilizează datele din contract pentru oglindirea provizorie a onorariilor în sumă de 300000 lei. Din factura primită de la această persoană juridică rezultă că obligația agentului economic este în valoare brută de 354000 lei. La sfîrșitul lunii iunie, se constată că 10% din curtajul de 80000 lei, datorat curtierului care a mijlocit aprovizionarea agentului economic cu materii prime, este aferent lunii iulie, ca și procentul de 70% din suma de 100000 lei achitată anticipat agentului de asigurare în exercițiul curent. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuieli a comisionului de 150000 lei, în baza facturii primite de la comisionar în luna iunie:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		177000
622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile“		„Furnizori“	150000	
4426 „TVA deductibilă“			27000	

2) plata anticipată a curtajului în valoare de 100000 lei pentru serviciile ce urmează să le presteze agentul de asigurare în lunile iulie și august, conform extrasului de cont din luna iunie:

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	100000	100000

3) oglindirea provizorie a onorariilor în sumă de 300000 lei în baza contractului încheiat cu unitatea care a exercitat serviciul de expertiză contabilă în luna iunie:

			D	C
%	=	408		354000
622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile“		„Furnizori-facturi nesosite“	300000	
4428 „TVA neexigibilă“			54000	

4) primirea facturii în valoare totală de 354000 lei de la unitatea care a desfășurat activitatea de expertiză contabilă în luna iunie:

			D	C
408 „Furnizori-facturi nesosite“	=	401 „Furnizori“	354000	354000
4426 „TVA deductibilă“	=	4428 „TVA neexigibilă“	54000	54000

5) includerea în cheltuieli a curtajului de 80000 lei datorat curtierului care a mijlocit aprovizionarea agentului economic cu materii prime, conform facturii din iunie:

			D	C
%	=	401		94400
622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile“		„Furnizori“	80000	
4426 „TVA deductibilă“			14400	

6) constatarea, la sfîrșitul lunii iunie, că 10% din curtajul de 80000 lei, inclus pe cheltuieli în această perioadă, aparține exercițiului următor și preluarea întregului sold de 522000 lei al contului respectiv de cheltuieli la cel de calcul al rezultatului exercițiului:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	622		530000
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“		„Cheltuieli privind comisioanele și onorariile“	8000	
121 „Profit și pierdere“			522000	

7) includerea în cheltuielile exercițiului curent a sumei de 8000 lei constatată la sfîrșitul lunii iunie ca fiind efectuată în avans:

			D	C
622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	8000	8000

8) includerea în cheltuielile lunii iulie a cotei de 70% din suma achitată anticipat agentului de asigurare la finele exercițiului anterior, conform scadențarului, și transferarea întregului sold de 78000 lei al contului corespunzător de cheltuieli curente la cel de profit și pierdere:

			D	C
622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	70000	70000
121 „Profit și pierdere“	=	622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile“	78000	78000

2.11.3. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate

Diversificarea utilităților destinate populației și consumului productiv impun o permanentă și complexă informare a cumpărătorilor potențiali, deoarece **consumatorului (utilizatorului)** îi este destul de greu să afle singur ce fel de bunuri și servicii se găsesc pe piață, unde și cînd le poate cumpăra și în ce mod răspund ele trebuințelor sale. Informarea cumpărătorilor potențiali, ca și stimularea interesului acestora pentru bunurile și serviciile agentului economic se bazează pe un sistem de *mijloace de comunicație*, precum **publicitatea, vînzarea personificată, expunerea în vitrine, relațiile publice, participarea la manifestări cu caracter expozițional** etc. Organizarea acestor activități supune agentul economic la numeroase eforturi financiare. Cele făcute constant și sistematic de către agentul economic în vederea cultivării unor contacte directe cu diferite categorii de public, îndeosebi cu persoane influente din conducerea regiilor autonome, societăților comerciale și instituțiilor publice din țară și din străinătate, cu mijloacele de „mass media“ și cu reprezentanții autorităților, precum și cu persoane oficiale din țările partenere, oameni de știință etc. în scopul instaurării, în rîndul unei părți cît mai mari a opiniei publice, a unui climat de simpatie și încredere în unitatea producătoare de bunuri și servicii, sînt cunoscute sub denumirea de **cheltuieli de protocol**. Ele sînt ocazionate de invitarea în țara noastră a unor delegații și persoane pe cheltuielile agentului economic român (transport, cazare, masă etc.), organizarea

Scanned with OKEN Scanner

de mese (dejunuri, dineuri) și coktailuri pentru delegații străini care vin la unitatea patrimonială în cadrul relațiilor economice, tehnico-științifice, comerciale, financiar-bancare etc., executarea de fotografii cu ocazia încheierii unor documente, darea de buchete de flori la sosire și plecare, în cazul în care din delegație sau din rîndul invitaților fac parte și femei, vizionarea unor spectacole, vizitarea orașului sau a unor muzee, oferirea unei cupe de șampanie cu ocazia semnării unor contracte, acordarea de prospecte și alte cadouri publicitare, asigurarea cazării și mesei șoferilor care se deplasează cu delegații sau invitații străini în altă localitate. Cheltuielile pentru cafele, ape minerale sau sucuri consumate în timpul ședințelor de lucru ori tratativelor, precum și cele pentru gustările acordate, cînd aceste activități sînt prelungite, se includ tot în categoria celor determinate de organizarea acțiunilor de protocol.

În cazul cînd nu este posibilă delegarea din rîndul salariaților proprii a unor specialiști care să însoțească delegații și invitații din străinătate, unitatea poate apela la însoțitori români din afara acesteia. Ei vor fi remunerați, pentru munca prestată, pe bază de contract sau convenție, cu o sumă zilnică corelată cu cea a personalului de specialitate (translatori). Dacă însoțitorii se deplasează cu invitații sau delegații străini într-o altă localitate, agentul economic suportă cheltuielile pentru transport, cazare și masă pînă la nivelul celor efectiv făcute în acest scop pentru persoanele pe care le însoțesc sau în limita unor sume inferioare stabilite cu anticipație de conducerea unității patrimoniale. În asemenea situații ei nu mai au dreptul la decontarea altor cheltuieli de delegare. Cu aprobarea conducătorului unității patrimoniale, însoțitorii și șoferii de pe lîngă delegații sau invitații străini pot beneficia de cheltuieli pentru masă și în localitatea unde își are sediul întreprinderea ai căror angajați sînt.

Spre deosebire de aceste acțiuni, **publicitatea** are în exclusivitate un caracter comercial ce supune agentul economic la eforturi financiare mai mari, indiferent dacă efectuarea ei se face cu forțe proprii sau prin intermediul unităților specializate. *Presa cotidiană (ziarele) și periodică (revistele de specialitate), radioul, televiziunea, cinematograful, cît și afișele, biletele de publicitate tipărite și panourile de reclamă confecționate din orice material sînt principalele mijloace de trasmitere a mesajelor publicitare.*

Problematica acțiunilor de protocol, reclamă și publicitate nu se poate soluționa eficient fără o cunoaștere clară a mărimii fondurilor consumate în scopul realizării obiectivelor menționate. În timp ce luarea unui interviu de către presă, radio sau televiziune unor factori de decizie ai unităților producătoare sau comerciale, cît și includerea unor elemente cu caracter de informare comercială în cadrul unor articole de presă, solicitate direct agenților economici în cauză ori semnate de specialiști din afara acestora, nu se consemnează în contabilitate deoarece se fac gratuit, acțiunile de informare ale cumpărătorilor care angajează aceste întreprinderi din punct de vedere financiar trebuie înregistrate. Aspect ce se realizează cu ajutorul contului ***623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"***. Se debitează cu ocazia primirii facturilor de la terțele persoane care au prestat acest gen de servicii prin creditarea contului care reflectă datoriile

Scanned with OKEN Scanner

unității patrimoniale față de aceștia pentru întreținerea relațiilor cu publicul, realizarea reclamei și achiziționarea de publicații. Colectarea lor în debitul acestui cont are loc și în cazul cînd nu s-au primit facturile de la furnizori care privesc acțiunile de protocol,reclamă și publicitate.

Oglindirea în contabilitate, în felul acesta, a obligațiilor amintite este necesară, deoarece achitarea lor se realizează în cea mai mare parte prin intermediul unității bancare după efectuarea serviciului de către prestator. Nu este exclus ca acțiunile de sprijinire și influențare ale procesului de vînzare să se achite anticipat pe mai multe luni. Serviciile plătite în felul acesta urmează să se reflecte treptat, pe măsura ajungerii lor la scadență, în debitul contului respectiv de cheltuieli. Diversitatea cazurilor întîlnite în practica de zi cu zi pot da naștere și altor corespondențe ale contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate", inclusiv cu **contul 121 „Profit și pierdere"**, ce are loc cu ocazia preluării către acesta a tuturor sumelor colectate de primul cont.

Pricepem aceste înregistrări destul de bine dacă dăm exemplul următor: agentul economic înregistrează primirea unei facturi în valoare brută de 96760 lei pentru un anunț publicitar efectuat prin televiziune, achitarea anticipată a sumei de 80000 lei pentru o publicitate ce se va realiza prin presa cotidiană, datoria de 60000 lei față de revista de specialitate „X" folosită pentru publicarea unor materiale informative și de sinteză legate de promovarea bunurilor de investiții, cheltuielile în sumă brută de 354000 lei determinate de organizarea de mese oficiale plătite prin virament, iar pînă la primirea facturii de la unitatea care a realizat un film documentar cu o durată de 10 minute și unul publicitar de 2 minute, utilizează datele din contract pentru oglindirea provizorie a datoriilor de 400000 lei. Din factura primită de la unitatea cinematografică „C" reiese că obligația agentului economic este de 472000 lei. La finele lunii mai constată că 25% din cheltuielile de 200000 lei, ocazionate de achiziționarea panourilor de reclamă confecționate din metal și a afișelor, expuse în interiorul unor magazine, clădiri publice, în mijloacele de transport și în locurile special amenajate pentru afișaj, aparțin perioadei următoare, ca și procentul de 60% din suma de 80000 lei achitată anticipat pentru publicitatea realizată prin presa cotidiană. Se evidențiază următoarele operațiuni economice:

1) includerea în cheltuieli a sumei de 82000 lei pentru un anunț publicitar efectuat prin televiziune, achitarea anticipată a tarifului de 80000 lei pentru o publicitate ce se va realiza prin presa cotidiană și reflectarea datoriei de 60000 lei față de revista de specialitate „X":

			D	C
%	=	401		96760
623		„Furnizori"	82000	
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"				
4426			14760	
„TVA deductibilă"				

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	5311 „Casa în lei“	80000	80000
% 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	60000 10800	70800

2) primirea facturii în valoare netă de 300000 lei de la restaurantul „Traian“ unde agentul economic a dat în luna iunie o recepție în onoarea unor parteneri de afaceri:

			D	C
% 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	300000 54000	354000

3) oglindirea provizorie a datoriilor de 400000 lei în baza contractului încheiat cu unitatea care a realizat cele două filme în vederea efectuării publicității pentru promovarea unor produse și servicii, cît și primirea facturii în valoare brută de 472000 lei:

			D	C
% 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	408 „Furnizori-facturi nesosite“	400000 72000	472000
408 „Furnizori-facturi nesosite“	=	401 „Furnizori“	472000	472000
4426 „TVA deductibilă“	=	4428 „TVA neexigibilă“	72000	72000

4) obligația de 200000 lei față de terți pentru achiziționarea de panouri și afișe de reclamă, conform facturii, constatarea la sfîrșitul lunii mai că 25% din această sumă inclusă pe cheltuieli aparține exercițiului următor și preluarea întregului sold de 992000 lei al contului respectiv de cheltuieli spre cel de calcul al rezultatului exercițiului:

			D	C
% 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	200000 36000	236000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	623		1042000
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“		„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate“	50000	
121 „Profit și pierdere“			992000	

5) includerea în cheltuielile lunii iunie a sumei de 50000 lei constatate la sfîrșitul exercițiului precedent ca fiind efectuată în avans:

			D	C
623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	50000	50000

6) cuprinderea în cheltuielile lunii curente, conform scadențarului, a cotei de 60% din suma de 80000 lei achitată anticipat unui ziar în exercițiul financiar anterior și transferarea întregului sold de 98000 lei al contului corespunzător de cheltuieli:

			D	C
623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	48000	48000
121 „Profit și pierdere“	=	623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate“	98000	98000

2.11.4. Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal

În condițiile sporirii și diversificării bunurilor și serviciilor destinate satisfacerii nevoilor populației și consumului productiv, activitatea de transport capătă o importanță deosebită. Pentru bunurile care se recepționează ***loco furnizor*** **și pentru mărfurile care se vînd din depozitele unităților comerciale,** obligația efectuării transportului pînă la domiciliul agenților economici beneficiari *revine acestora din urmă.* În condițiile livrărilor **franco stația de încărcare**, toate cheltuielile cu transportul bunurilor pînă la *gara de expediție* a acestora privesc pe *vînzător*, de unde, pe seama și cheltuiala sa, *cumpărătorul* va duce bunurile în localitatea unde le depozitează. Clauza **franco bord (fob-free on board)** de vînzare a bunurilor face ca tot *vînzătorul* să fie cel care suportă toate cheltuielile cu transportul mărfurilor pînă la bordul vasului pe care ele se îmbarcă.

Unitatea economică interesată în transportul produselor finite fabricate, animalelor și păsărilor, mărfurilor și altor bunuri livrate beneficiarilor poate opta pentru efectuarea lui cu forțe proprii sau apela, parțial sau în totalitate, la serviciile oferite, contra cost, de alți agenți economici specializați, de regulă, în executarea anumitor feluri de transporturi. Opțiunea pentru o alternativă sau alta trebuie să reprezinte rezultatul unor calcule de eficiență.

Scanned with OKEN Scanner

Raportul între transporturile efectuate cu forțe proprii și cele solicitate de la unitățile specializate diferă de la un tip de agent economic la altul. Diferit este și modul de înregistrare al cheltuielilor de transport cuprinse în prețul de vînzare al bunurilor. În timp ce cheltuielile determinate de ducerea mărfurilor și altor bunuri spre consumatori cu mijloace proprii nu se înregistrează într-un cont distinct, ci se dispersează în varietatea cheltuielilor de exploatare, pe tipuri omogene de consumuri, împreună cu celelalte cheltuieli ocazionate de desfășurarea activității patrimoniale, cheltuielile privind transportul de bunuri executate de către terți și suportate de agentul economic se evidențiază cu ajutorul contului ***624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal"***. Funcția lui contabilă este asemănătoare cu cea îndeplinită de alte conturi utilizate pentru evidența cheltuielilor cu alte servicii executate de terți, în sensul că la debit se trece valoarea facturilor sosite de la furnizorii care au efectuat transporturi de bunuri pentru vînzări sau prețul din contract ori comenzi, pînă la sosirea documentului care reflectă obligația agentului economic față de aceștia, tarifele legale în vigoare, corespunzătoare mijloacelor de transport utilizate, constatate la finele exercițiului anterior ca fiind plătite în avans, aferente perioadei în curs, precum și cele repartizate în exercițiile următoare pe cheltuieli, conform scadențarului. După preluarea de la contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal" spre contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" a sumelor privind operațiunile de transporturi de bunuri pentru vînzări executate de terți, constatate la finele perioadei ca fiind aferente celei următoare, primul cont se creditează, spre închidere, la sfîrșitul exercițiului financiar prin transferarea întregului său sold la **contul de calcul al rezultatului exercițiului**. Deși înregistrările nu sînt complicate, exemplificăm cele menționate cu ajutorul următoarelor date: agentul economic primește o factură în valoare netă de 200000 lei de la o unitate care a transportat cu mijloace auto produse finite pînă la domiciliul cumpărătorului său, iar pentru ducerea mărfurilor pînă la gara „X" cu mijloacele de transport oferite de către căile ferate înregistrează provizoriu o datorie de 300000 lei. Din factura primită de la agentul economic care a executat transportul bunurilor cu trenul rezultă că obligația vînzătorului este de 300000 lei. La finele lunii iulie mai constată că suma de 100000 lei, din cheltuielile de 400000 lei ocazionate de transportul unor imobilizări din portul de expediție pînă la bordul vasului, aparține lunii august, ca și procentul de 10% din suma de 150000 lei achitată anticipat unei persoane fizice pentru mișcarea unor bunuri cu mijloace de transport hipo între unitățile dispersate din cadrul unei localități rurale. Se reflectă următoarele operațiuni economice:

1) primirea facturii în valoare netă de 200000 lei de la unitatea de transport auto, oglindirea provizorie a cheltuielilor ocazionate de transportul mărfurilor pe calea ferată și sosirea facturii în valoare brută de 354000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		236000
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“		„Furnizori“	200000	
4426 „TVA deductibilă“			36000	
%	=	408		354000
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“		„Furnizori-facturi nesosite“	300000	
4428 „TVA neexigibilă“			54000	
408 „Furnizori-facturi nesosite“	=	401 „Furnizori“	354000	354000
4426 „TVA deductibilă“	=	4428 „TVA neexigibilă“	54000	54000

2) obligația de 400000 lei față de terți pentru imobilizările transportate pînă la bordul vasului pe care s-au îmbarcat aceste bunuri, constatarea la sfîrșitul lunii iulie că suma de 100000 lei inclusă pe cheltuieli aparține exercițiului următor și preluarea întregului sold de 800000 lei al contului respectiv de cheltuieli spre cel de calcul al rezultatului exercițiului:

			D	C
%	=	401		472000
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“		„Furnizori“	400000	
4426 „TVA deductibilă“			72000	
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“	100000	100000
121 „Profit și pierdere“	=	624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“	800000	800000

3) cuprinderea în cheltuielile lunii august a sumei de 100000 lei constatate la finele exercițiului precedent ca fiind efectuată în avans, a cotei de 10% din suma de 150000 lei achitată anticipat unei persoane fizice pentru mișcarea unor bunuri cu mijloace de transport hipo și transferarea întregului sold de 115000 lei al contului corespunzător de cheltuieli la cel de calcul al rezultatului exercițiului:

			D	C
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	100000	100000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	15000	15000
121 „Profit și pierdere“	=	624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“	115000	115000

Sumele facturate de furnizori pentru transportul stupilor la flora meliferă, aducerea produselor finite de la locul recoltării în depozitele fermelor se înregistrează tot cu ajutorul contului 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“. Acest cont primește în debit și valoarea facturilor datorate terților pentru transportul animalelor și păsărilor la unitățile specializate în vederea sacrificării.

În afară de cele arătate, trebuie reținut și faptul că unii agenți economici își asigură necesarul de muncitori prin recrutări din alte localități. Cheltuielile ocazionate de transportul personalului și al bagajelor acestuia de la domiciliu pînă la șantier, fermă, ocol silvic etc. se reflectă, de asemenea, în debitul acestui cont, cînd operațiunea respectivă este efectuată de către o unitate specializată. Și transportul persoanelor efectuat cu mijloacele oferite de terți, de la sediul unității patrimoniale la ferme agricole, secții de mecanizare, ocoale silvice, cantoane și la alte subunități de producție pentru intervenții, dă naștere la cheltuieli ce se evidențiază în debitul contului 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“.

Cînd agentul economic nu are posibilitatea să asigure salariaților săi spațiul locativ necesar în localitatea unde se află sediul unității la care ei lucrează, el poate suporta sumele necesare pentru transportul angajaților care domiciliază în alte localități, situate la o distanță de 5-50 km, fie cu mijloacele proprii, fie prin plata abonamentelor pe calea ferată și autobuze ale întreprinderii de transport auto. Distanța pentru care se eliberează abonamente se consideră cuprinsă între stația de îmbarcare și cea de destinație. De regulă, unitatea patrimonială acordă abonamente pentru mijlocul de transport care costă mai puțin. Ea poate executa transportul angajaților cu mijloace proprii, cînd el nu depășește costul abonamentului pe căile ferate sau pe mijloacele de transport auto.

Sumele puse la dispoziția salariaților care nu locuiesc în localitatea unde se află sediul unității economice la care ei lucrează, în vederea procurării abonamentelor pentru mijloacele de transport, se evidențiază în debitul contului **624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“** și în creditul contului 5311 „Casa în lei“. Diversitatea cazuisticii practice concrete generează, în mod necesar, și alte corespondențe contabile ale penultimului cont. Este cazul tichetelor și biletelor de călătorie folosite pentru transportul muncitorilor angajați temporar de la domiciliu pînă la sediul unității la care lucrează și al personalului de la centru la subunități pentru intervenții, ce se evidențiază în debitul respectivului cont de cheltuieli în corespondență cu creditul contului 5323 „Tichete și bilete de călătorie“.

Scanned with OKEN Scanner

Adesea, se pun la dispoziția administratorilor sau altor persoane împuternicite de unitatea patrimonială anumite sume în vederea creșterii operativității operațiunilor de plăți pentru transporturile de bunuri și de personal. Plățile făcute de către aceste persoane în favoarea unității patrimoniale, pentru asemenea servicii executate de terți, se înregistrează în debitul contului de cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal prin creditul contului 542 „Avansuri de trezorerie".

În contextul menționilor făcute, prezentăm următorul exemplu: unitatea patrimonială primește o factură în valoare netă de 450000 lei de la societatea comercială de transporturi auto pentru aducerea produselor finite de la locul recoltării în depozitele fermelor, transportul muncitorilor și al bagajelor acestora de la domiciliu pînă la locul de muncă și pentru deplasarea persoanelor de la sediul agentului economic la subunități pentru intervenții. Suma de 150000 lei este pusă la dispoziția anagajaților care locuiesc la o anumită distanță de locul de muncă în vederea procurării abonamentelor pe CFR sau autobuze, iar pentru recrutarea organizată a forței de muncă și pentru deplasări ale personalului unității pentru intervenții se folosesc și bilete de călătorie în valoare de 100000 lei. Din sumele încredințate unor persoane, unitatea achită 50000 lei pentru transportul de bunuri și de personal executat de către terți. Se înregistrează următoarele aspecte:

1) primirea facturii în valoare netă de 450000 lei de la întreprinderea de transport auto:

			D	C
%	=	401		531000
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal"		„Furnizori"	450000	
4426 „TVA deductibilă"			81000	

2) punerea la dispoziția salariaților, care locuiesc la o anumită distanță de locul de muncă, a sumei de 150000 lei pentru procurarea abonamentelor pe CFR sau autobuze:

			D	C
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal"	=	5311 „Casa în lei"	150000	150000

3) consumarea (folosirea) biletelor de călătorie în valoare de 100000 lei pentru recrutarea organizată a forței de muncă și deplasări la subunități pentru intervenții:

			D	C
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal"	=	5323 „Tichete și bilete de călătorie"	100000	100000

Scanned with OKEN Scanner

4) achitarea unei datorii, în valoare de 50000 lei, din sumele încredințate de către unitatea patrimonială unei persoane pentru transportul de bunuri și de personal și închiderea contului de cheltuieli cu întregul său sold de 750000 lei:

			D	C
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“	=	542 „Avansuri de trezorerie“	50000	50000
121 „Profit și pierdere“	=	624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“	750000	750000

2.11.5. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări

Recrutarea de muncitori din alte localități, încheierea de contracte cu furnizorii de bunuri și servicii sau cu clienții pentru vînzări de mărfuri, produse finite, semifabricate, servicii etc., participarea la manifestări cu caracter cultural-științific și efectuarea altor operațiuni de comerț sau de altă natură determină deplasarea personalului unității patrimoniale și în afara localității în care se află sediul acesteia. Pentru compensarea cheltuielilor suplimentare, pe care persoana trimisă în **delegare** este nevoită să le facă datorită dislocării din mediul vieții sale obișnuite (domiciliu și familia sa), unitatea patrimonială îi plătește o indemnizație (sumă de bani) care se numește **diurnă**. Ea se acordă numai dacă deplasarea se efectuează pe o distanță mai mare de 10 km în afara localității în care unitatea își are sediul sau în care personalul își are locul de muncă obișnuit, de unde acesta nu se poate înapoia la sfîrșitul zilei de lucru.

Drepturile de delegare se stabilesc în raport cu numărul zilelor calendaristice (nu lucrătoare) din perioada delegării și suma fixă în lei pentru fiecare zi de deplasare în alte localități în interesul serviciului. Numărul zilelor de delegare se stabilește de la ora plecării pînă la ora înapoierii, considerîndu-se fiecare 24 de ore cîte o zi de delegare. Diurna pe ultima zi de delegare se acordă numai dacă în această zi durata deplasării a fost de cel puțin 12 ore. Cînd delegarea se efectuează într-o singură zi, personalul agentului economic delegat poate deconta diurna numai dacă durata delegării este tot de cel puțin 12 ore, presupunîndu-se că sub această limită de timp acesta se poate întoarce la domiciliul său.

Plecarea în delegare se consideră de la ora punerii în mișcare a mijlocului de transport folosit (tren, autobuz, avion, vapor) din localitatea unde persoana își are locul de muncă obișnuit sau unde este sediul întreprinderii la care lucrează. Sosirea din delegare se apreciază ca fiind ora ajungerii mijlocului de transport, cu care persoana se înapoiază din delegare, în localitatea locului său de muncă obișnuit ori la sediul unității unde își desfășoară activitatea. Pentru deplasările efectuate cu mijloacele de transport ale unității se ia în considerare ora plecării și înapoierii din și în localitatea locului său de muncă obișnuit sau al sediului unității la care lucrează.

Scanned with OKEN Scanner

Pe durata delegării, persoana în cauză își păstrează funcția, gradul sau treapta profesională și salariul avute anterior. Pe lîngă salariul de bază, persoana delegată primește și celelalte drepturi ce se acordă personalului de la locul de muncă respectiv. Pe timpul delegării nu se pot efectua ore suplimentare de muncă.

Nu sînt rare cazurile cînd un salariat este detașat temporar în interes de serviciu de la o unitate la alta sau dintr-o localitate în alta. Dacă condițiile de muncă și de transport împiedică pe salariatul aflat în detașare să se înapoieze zilnic în localitatea de unde a fost detașat, el primește pentru primele 30 de zile din perioada detașării o indemnizație de detașare stabilită într-o sumă fixă în lei pentru fiecare zi, cît și salariul de bază avut anterior. Cînd detașarea se face la o muncă la care este stabilit un salariu mai mare, persoana detașată are dreptul la această remunerație. Pe durata detașării, persoana în cauză își păstrează funcția avută anterior și primește de la unitatea la care el este detașat, pe lîngă salariul de bază sau remunerația mai mare de la locul detașării, și celelalte drepturi ce se acordă personalului de la locul de muncă respectiv. Salariații trimiși în delegare de către unitatea la care sînt detașați beneficiază numai de drepturile de delegare aferente, plata indemnizației de detașare încetînd pe această perioadă.

În cazul în care delegarea sau detașarea durează mai mult de 30 de zile neîntrerupte în aceeași localitate, personalul delegat sau detașat primește, pentru timpul ce depășește primele 30 de zile, în locul indemnizației de delegare sau de detașare de . ... lei pe zi, suma de . . . . . lei lunar. Această indemnizație se acordă proporțional cu numărul de zile ce depășește durata neîntreruptă de 30 de zile calendaristice.

Avînd în vedere că acordarea indemnizației de delegare și de detașare presupune compensarea cheltuielilor suplimentare de hrană și întreținere ocazionate de dislocarea persoanei delegate sau detașate de mediul său obișnuit de viață, *ele nu pot fi urmărite pentru nici un fel de datorii.* Indemnizațiile amintite nu sînt impozabile și nu se iau în considerare la calcularea venitului mediu.

Persoanele trimise în delegare și cele detașate în alte localități au dreptul și la rambursarea cheltuielilor efectuate pentru transport, la plecare și înapoiere, astfel: a) cu avionul; b) pe calea ferată, cu tren rapid după tariful clasei a II-a, numai pe distanțe mai mari de 300 km, iar cu celelalte feluri de tren, conform tarifului clasei a II-a pe distanțe pînă la 300 km și, după tariful clasei I, pe distanțe mai mari de 300 km. Decontarea cheltuielilor făcute cu utilizarea vagonului de dormit se admite numai în cazul călătoriilor de noapte și cu aprobarea prealabilă a conducătorului unității; c) pe căi de navigație fluvială, după tariful de clasa I, iar pe cele maritime în baza tarifului prevăzut pentru clasa a II-a; d) cu mijloace de transport în comun, interurbane și rurale, după tarifele stabilite pentru aceste transporturi. Deplasarea în interesul serviciului, în afara localității, se poate efectua și cu mijloacele de transport proprietate personală. Decontarea cheltuielilor se face, în acest caz, la nivelul costului transportului pe distanța respectivă cu trenul clasa a II-a sau cu alt mijloc de

Scanned with OKEN Scanner

transport în comun pe rutele care nu dispun de cale ferată. O asemenea deplasare se poate face numai cu acordul prealabil al conducătorului unității. Cheltuielile de transport se decontează, de asemenea, persoanelor chemate înainte de terminarea misiunii din localitatea unde se află în delegare, atît la înapoierea la locul de muncă obișnuit, cît și la reîntoarcerea în delegare, precum și celor care întrerup delegarea din cauza incapacității temporare de muncă, dovedită cu certificat medical.

Dacă salariatul se reîntoarce din delegare datorită unor interese personale, cheltuielile de transport nu se decontează. Nu se pot rambursa, totodată, sumele percepute pentru bagajele personale ale celor care călătoresc în interesul serviciului cu diferite mijloace de transport (tren, autobuz, avion etc.), deoarece costul pentru greutatea normală a acestora este inclus în prețul biletului de călătorie, cît și taxele suplimentare (convorbiri telefonice, telegrame etc.) percepute de agențiile de voiaj pentru reținerea locului la trenuri cu regimuri speciale de circulație.

Persoanele trimise în delegare, în localitățile situate la peste 10 km în afara celei unde lucrează în mod obișnuit și care nu se pot înapoia la sfîrșitul zilei de lucru, au dreptul la decontarea cheltuielilor de cazare efectuate în limita tarifelor percepute pentru o cameră cu un pat la hotelurile de diferite categorii. În cazul în care cazarea personalului aflat în delegare nu poate fi asigurată în hoteluri sau în alte spații de cazare autorizate, ce pot emite chitanțe oficiale privind tarifele percepute, decontarea cheltuielilor de cazare se face în limita sumei de . . . lei pentru fiecare noapte. Nu așa se procedează cu persoanele detașate. Lor li se asigură cazarea, de către unitățile la care sînt trimiși, în baracamente sau clădiri proprii, iar în situația cînd acest lucru nu este posibil, prin închirierea spațiului locativ în limita tarifelor stabilite prin negociere.

În baza **ordinului de delegare** se face decontarea cheltuielilor (**diurne, indemnizații de transport, cazare**). El poartă în mod obligatoriu numărul și data emiterii. Persoanele în delegare sînt obligate să obțină pe ordinul de delegare, la întreprinderea care formează obiectul deplasării, viza conducătorului unității sau înlocuitorului său de drept. Această viză trebuie să indice data, ora de sosire și de plecare și să poarte ștampila unității respective. Cînd ordinul de delegare prevede prezentarea la mai multe întreprinderi din aceeași localitate sau din localități diferite, viza ordinului de deplasare se va face la fiecare unitate în parte.

După efectuarea deplasării, persoana în cauză întocmește **decontul de cheltuieli** într-un singur exemplar, în vederea consemnării în contabilitate a cheltuielilor efectuate. Lichidarea acestuia se poate face numai pe baza certificării dată pe decont de către organul la propunerea căruia s-a aprobat deplasarea.

Și *transferarea* personalului în altă localitate determină acordarea unor sume celor în cauză, ce au ca destinație acoperirea cheltuielilor reclamate de instalarea la noul loc de muncă, cît și a altor cheltuieli ocazionate de mutare. Numai personalul mutat în altă localitate, în cadrul regiei sau societății

Scanned with OKEN Scanner

comerciale, are dreptul la: a) rambursarea costului transportului pentru persoana transferată și membrii familiei sale, cît și pentru gospodăria sa; b) plata unei indemnizații egale cu salariul de bază lunar; c) plata unei indemnizații egale cu 1/4 din salariul său de bază lunar pentru fiecare membru de familie; d) un concediu plătit, de 5 zile lucrătoare, acordat la cererea sa, în vederea mutării efective. De aceste drepturi beneficiază și persoanele solicitate să fie transferate în altă subunitate, dintr-o localitate diferită de cea de domiciliu, dacă în documentul de solicitare a transferului s-a făcut această mențiune. Cînd mutarea se face în localitatea de domiciliu nu se acordă aceste drepturi.

Unitatea la care se face transferul suportă plata drepturilor respective, ce nu pot fi urmărite pentru nici un fel de datorii, întrucît au un caracter compensatoriu. Ele nu sînt impozabile și nici nu se iau în considerare la stabilirea venitului mediu.

Evidența cheltuielilor ocazionate cu deplasările, detașările și transferările suportate de către unitatea patrimonială se ține cu ajutorul contului **625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"** .Se debitează, cu ocazia primirii facturilor de către unitatea la care se face detașarea sau transferul persoanelor, prin creditarea contului ce reflectă datoriile agentului economic față de terța persoană care a asigurat transportul lor dintr-o localitate în alta. Colectarea obligațiilor respective în debitul acestui cont are loc și în cazul cînd nu s-au primit facturile de la unitățile ce au efectuat transportul persoanelor detașate și a celor mutate sau transferate pînă la unitățile la care sînt trimise.

Considerăm că unitatea la care sînt detașate mai multe persoane primește o factură în valoare netă de 50000 lei de la un agent economic care a asigurat transportul lor, din localitatea de unde sînt detașați în alta în care ei vor desfășura activitate timp de 30 de zile, iar pentru aducerea unui specialist și a familiei sale din afara localității, unde se află sediul întreprinderii la care se face mutarea, înregistrează provizoriu o datorie de 100000 lei față de prestatorul de servicii. Persoanei mutate i se acordă suma de 80000 lei pentru acoperirea cheltuielilor reclamate de instalarea la noul loc de muncă și a altora ocazionate de mutare. Din factura primită de la agentul economic, care a efectuat transportul persoanei mutate și a membrilor familiei sale, rezultă că obligația unității la care se face mutarea celui în cauză este de 100000 lei. În baza ordinului de deplasare și a documentelor anexate (bilete și tichete de călătorie, chitanță hotel, achitate de către persoana care a fost trimisă în delegare, din Iași în orașul Adjud, pentru 25 zile în intervalul 1–25 aprilie și căruia i s-a prelungit delegarea cu încă 10 zile în aceeași localitate, adică pînă la 5 mai) unitatea decontează diurna, cheltuielile de transport și de cazare în sumă de 125695 lei. În baza acestui exemplu ipotetic se contabilizează următoarele aspecte:

1) primirea facturii în valoare netă de 50000 lei de la agentul economic care a transportat persoanele detașate dintr-o localitate în alta:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		59000
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“		„Furnizori“	50000	
4426 „TVA deductibilă“			9000	

2) oglindirea provizorie a obligației față de terța persoană care a transportat persoana mutată și familia sa și sosirea facturii în valoare de 118000 lei:

			D	C
%	=	408		118000
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“		„Furnizori-facturi nesosite“	100000	
4428 „TVA neexigibilă“			18000	
408 „Furnizori-facturi nesosite“	=	401 „Furnizori“	118000	118000
4426 „TVA deductibilă“	=	4428 „TVA neexigibilă“	18000	18000

3) plata unei indemnizații lunare egale cu salariul de bază al persoanei mutate (80000 lei) în vederea acoperirii cheltuielilor reclamate de instalarea sa la noul loc de muncă:

			D	C
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“	=	5311 „Casa în lei“	80000	80000

4) plata indemnizației de detașare pentru cele 30 de zile neîntrerupte, cît a durat detașarea celor trei persoane în aceeași localitate situată la o distanță mai mare de 10 km de sediul unității în care își au locul de muncă obișnuit (3 persoane x 30 zile calendaristice x . . . lei/zi = 67.500 lei):

			D	C
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“	=	5311 „Casa în lei“	67500	67500

5) decontarea indemnizației de delegare (30 zile x . . . lei/zi + 5 zile x x $\frac{\text{...lei lunar}}{\text{31 zile}}$ = 24195 lei), a cheltuielilor de transport (bilete și tichete de călătorie plătite în numerar pentru suma de 1.500 lei) și a celor de cazare (chitanță hotel „Trotuș“ Adjud pentru tariful de 100.300 lei, efectuate de persoana din cadrul unității care s-a deplasat la Adjud în interesul serviciului) pe o durată neîntreruptă de 35 de zile:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	5311		125995
625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări“		„Casa în lei“	110695	
4426 „TVA deductibilă“ [1]			15300	

Delegaţii sau detaşaţii au dreptul să primească la plecare un avans, care nu poate depăşi totalul drepturilor de delegare ori detaşare ce li se cuvin pe maximum o lună, pentru plata transportului, mesei şi a cazării pe timpul deplasării. Numai după justificarea avansului anterior se va putea acorda aceleiaşi persoane şi în acelaşi scop un al doilea avans, ce nu poate fi transmis, ca şi primul, unui alt salariat.

În maximum 3 zile de la sosirea din deplasare, titularul de avans este obligat să întocmească şi să depună, la serviciul financiar al unităţii care a acordat avansul, **decontul de cheltuieli** la care va anexa actele justificative ale cheltuielilor (bilete şi tichete de călătorie, chitanţe oficiale privind tarifele percepute de hoteluri sau de alte spaţii de cazare autorizate etc.) numerotate în ordine cronologică. La primirea decontului, se verifică legalitatea actelor justificative anexate la acest document, concordanţa lor cu natura şi destinaţia cheltuielilor pentru care s-a acordat avansul şi respectarea termenului de justificare. După verificare, se înregistrează la registratura unităţii, după care se redepune la serviciul financiar.

Cînd cheltuielile de deplasare au fost mai mari decît avansul primit, decontul de cheltuieli se trimite la casierie cu scopul ca titularul de avans să semneze pe acest document pentru primirea diferenţei dintre drepturile cuvenite şi avansul încasat. Diferenţa achitată titularului de avans se consemnează de către casier în **registrul de casă**, după care decontul de cheltuieli se anexează la „contul casierului“, ce se trimite la serviciul contabilitate pentru efectuarea înregistrărilor în debitul contului 625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări“ în corespondenţă cu creditul conturilor 542 „Avansuri de trezorerie“ şi 5311 „Casa în lei“. În celelalte cazuri, decontul de cheltuieli se trimite de către serviciul financiar direct la contabilitate. Corespondenţa se stabileşte numai între primul şi cel de-al doilea cont, dacă cheltuielile sînt egale cu avansul primit pentru deplasare.

Dacă decontul de cheltuieli are o valoare mai mică decît avansul primit, titularul de avans este obligat să depună diferenţa, contra chitanţă, la casierie, cel mai tîrziu în dimineaţa zilei următoare înapoierii din deplasare. Şi chitanţa pentru diferenţa depusă se anexează la decontul de cheltuieli, după care serviciul financiar îl trimite la contabilitate pentru justificarea avansului spre decontare acordat, evidenţierea cheltuielilor efectuate şi descărcarea contului titularului de

[1] Taxa deductibilă (15300 lei) s-a calculat prin aplicarea cotei de 15, 254% asupra valorii totale a notei de plată hotel (nr. loc × tarif/loc × nr. zile cazare = =1 × 2 950 lei × 34 zile = 100300 lei).

Scanned with OKEN Scanner

avans. Cu cheltuielile ocazionate de deplasări plătite din avansuri se debitează contul **625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"** prin creditul contului 542 „Avansuri de trezorerie". Ultimul cont se mai creditează și cu diferența depusă de titularul de avans, prin debitul contului 5311 „Casa în lei".

Se poate întîmpla ca titularul de avans să nu poată depune diferența imediat. Și în această situație, serviciul financiar trimite decontul de cheltuieli la contabilitate, iar pentru diferență se urmărește recuperarea ei de la titularul de avans în cauză, prin debitarea contului 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul" în corespondență cu creditul contului 542 „Avansuri de trezorerie". Sumele încasate de la salariați, evidențiate anterior în debitul primului cont, se înregistrează în debitul contului 5311 „Casa în lei" și în creditul contului care ține evidența altor creanțe în raporturile cu personalul. Pentru avansul nejustificat sau nedepus, se încasează și o majorare de 0,50% pentru fiecare zi de întîrziere.

Cîteodată, agentul economic procură tichete și bilete de călătorie pentru a le pune la dispoziția persoanelor care se deplasează în interesul serviciului în alte localități. Cu valoarea tichetelor și biletelor de călătorie folosite de persoanele trimise în delegare ori detașare se debitează contul corespunzător de cheltuieli prin creditul contului 5323 „Tichete și bilete de călătorie".

Să admitem că agentul economic a acordat un avans de 10000 lei unei persoane, care se deplasează în altă localitate în interesul serviciului, pentru plata transportului, indemnizației zilnice și cazării pe timpul delegării care durează 5 zile. Salariatului trimis în delegare pentru 7 zile, unitatea îi acordă un avans de 12000 lei, iar celui care se deplasează pentru încheierea unui contract cu furnizorul de materii prime îi pune la dispoziție tichete și bilete de călătorie în valoare de 1000 lei. Din deconturile de cheltuieli depuse de cele trei persoane, care s-au deplasat în interesul serviciului, rezultă următoarele: a) decontul de cheltuieli întocmit de către primul titular de avans are o valoare de 18000 lei; b) avansul primit de persoana trimisă în delegare pentru 7 zile este mai mare decît cheltuielile de delegare cu 1000 lei; c) delegatul al treilea nu a primit diurnă, întrucît durata delegării a fost de 6 ore. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) acordarea unui avans de 10000 lei persoanei trimise în delegare pentru 5 zile, depunerea decontului de cheltuieli în valoare de 18000 lei și primirea de către titularul de avans a diferenței de 8000 lei:

			D	C
542 „Avansuri de trezorerie"	=	5311 „Casa în lei"	10000	10000
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"	=	%	18000	
		542 „Avansuri de trezorerie"		10000
		5311 „Casa în lei"		8000

Scanned with OKEN Scanner

2) acordarea unui avans de 12000 lei salariatului trimis în delegare pentru 7 zile, întocmirea decontului de cheltuieli în valoare de 11000 lei și depunerea diferenței de 1000 lei la casierie de către titularul de avans:

			D	C
542 „Avansuri de trezorerie“	=	5311 „Casa în lei“	12000	12000
%	=	542 „Avansuri de trezorerie“		12000
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“			11000	
5311 „Casa în lei“			1000	

3) procurarea de bilete și tichete de călătorie în valoare de 1000 lei și decontarea cheltuielilor de transport în baza acestor valori consumate (folosite) pentru deplasarea unei persoane, în vederea încheierii unui contract cu furnizorul de materii prime:

			D	C
5323 „Tichete și bilete de călătorie“	=	5311 „Casa în lei“	1000	1000
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“	=	5323 „Tichete și bilete de călătorie“	1000	1000

4) transferarea întregului sold de 30000 lei al contului corespunzător de cheltuieli la contul de calcul al rezultatului exercițiului:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“	30000	30000

Contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“ poate intra în corespondență și cu cel care ține evidența cheltuielilor anticipate sau a celor constatate a fi efectuate în avans. Sumele de natura indemnizațiilor de delegare, detașare sau mutare, constatate la finele exercițiului anterior ca fiind efectuate în avans, aferente exercițiului în curs, precum și cele repartizate în perioadele următoare pe cheltuieli, conform scadențarelor, se trec în debitul primului cont prin creditul contului 471 „Cheltuieli înregistrare în avans“. Printr-o corespondență inversă, se evidențiază, în schimb, cheltuielile de acest fel constatate la închiderea exercițiului financiar ca fiind aferente celui următor. Întrucît contabilizarea acestor aspecte se încadrează perfect în modelele de înregistrare ale altor cheltuieli anticipate sau constatate a fi efectuate în avans, prezentate mai înainte, nu mai luăm nici un exemplu.

2.11.6. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații

Foarte des recurge unitatea patrimonială la serviciile poștale, telegrafice și telefonice pentru rezolvarea corespondenței, transmiterea telegramelor,

Scanned with OKEN Scanner

realizarea convorbirilor telefonice, trimiteri de bani, efectuarea de abonamente la ziare și publicații periodice, expedierea coletelor cu cărți, cataloage de prețuri, documente etc. Serviciile pe care direcțiile de poștă și telecomunicații le prestează unităților beneficiare sînt evaluate pe baza prețurilor și tarifelor legale în vigoare, iar contravaloarea lor este consemnată în facturi, chitanțe, recipise și în alte documente de identificare, ce formează actele justificative pe baza cărora se determină și se înregistrează în contabilitate mărimea cheltuielilor de felul acesta.

O scrisoare simplă (nerecomandată) depusă la poștă, cu destinația loco sau pentru orice altă localitate din România, se francheză cu timbre poștale de o anumită valoare, ce se procură, de regulă, de la direcția de poștă cu plata în numerar sau cu dispoziție de plată. Obligatorie este și timbrarea scrisorilor recomandate. Pentru înregistrarea scrisorilor (plicurilor) expediate, unitatea patrimonială folosește **registrul de intrare-ieșire a corespondenței**. Persoana care are ca obligație de serviciu lucrările de secretariat înscrie pe fiecare plic numărul de ordine atribuit din registru. În acest din urmă act se evidențiază și cui a fost repartizată scrisoarea care a primit respectivul număr de înregistrare.

Trimiterea scrisorilor (plicurilor) la oficiul poștal se face pe baza **borderoului pentru mandate/corespondență**. El servește ca dovadă de primire, de către oficiul poștal, a corespondenței în vederea expedierii și ca act de justificare a timbrelor (mărcilor) poștale achitate. Se completează într-un singur exemplar de persoana care se ocupă cu corespondența. În borderoul amintit se rezervă cîte un rînd pentru fiecare scrisoare, ce se completează cu denumirea sau numele destinatarului, localitatea, scopul emitent/sumei, indicații speciale, valoare (greutate), taxe și numărul de ordine atribuit din registrul de intrare-ieșire a corespondenței. Prin ștampila cu data prezentării borderoului și semnătura lucrătorului poștal se confirmă de oficiul poștal pentru primirea documentelor. Zilnic sau cel mai tîrziu lunar, borderoul se predă la contabilitate pentru justificarea și consemnarea cheltuielilor ocazionate de expedierea corespondenței.

Și scrisorile simple sau recomandate destinate persoanelor din alte țări se timbrează. Însă, fiecare plic (scrisoare) se înaintează la poștă individual pentru care se primește o recipisă (dacă timbrele sînt aplicate pe plic de către emitent) sau o chitanță (cînd plata serviciului poștal se face în numerar).

Plata abonamentelor radio și tv se face în numerar sau prin cont, după cum se stabilește cu direcția de poștă. Costul abonamentelor la ziare și reviste, trimiterea de bani prin mandat poștal, expedierea coletelor cu cataloage, prospecte, imprimate, probe de mărfuri etc. se achită, de regulă, în numerar.

Convorbirile telefonice locale, interurbane, internaționale, exprimate în impulsuri, ca și telegramele expediate prin telefon la oficiul telegrafic pentru a fi transmise la destinație, sînt cuprinse în facturi, alături de costul abonamentului telefonic. O situație aparte prezintă mandatele expediate telegrafic, ca și telegramele simple loco și pentru alte localități, taxate cu un anumit tarif pînă la

Scanned with OKEN Scanner

10 cuvinte și cu un altul pentru fiecare cuvînt în plus, care se plătesc în numerar la oficiul telegrafic.

Nu este exclus ca persoana aflată în interesul serviciului să solicite, de la o cabină telefonică, o convorbire cu unitatea care l-a trimis în misiune. La primirea acestei cereri, telefonista încasează un avans în numerar pentru durata solicitată și emite clientului său un talon spre păstrare pînă la efectuarea convorbirii. La terminarea convorbirii, telefonista de la cabină completează chitanța, cu valoarea reală a serviciului prestat, pe care o dă clientului, solicitînd talonul și diferența de taxă, după caz. Ultimul document servește pentru înregistrarea cheltuielilor ocazionate de convorbirea telefonică și ca act justificativ pentru încasarea sumei de la casieria unității beneficiare de servicii telefonice.

Pentru evidența cheltuielilor poștale și a taxelor de telecomunicații suportate de agentul economic, contabilitatea apelează la contul ***626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"***. El se debitează prin creditul conturilor care reflectă elementele ce participă direct sau indirect la formarea cheltuielilor cu asemenea servicii. Dintre aceste conturi se impun să fie reținute următoarele: 401 „Furnizori", 408 „Furnizori-facturi nesosite", 471 „Cheltuieli înregistrate în avans", 5311 „Casa în lei", 5321 „Timbre fiscale și poștale", 5328 „Alte valori" și 542 „Avansuri de trezorerie". În credit se evidențiază cheltuielile cu abonamentele telefonice, radio și tv, la reviste și ziare etc., constatate la închiderea exercițiului ca fiind aferente celui următor, precum și întregul său sold transferat la **contul de calcul al rezultatului exercițiului**.

Iată și un exemplu din care reiese că agentul economic a expediat, conform registrului de intrare-ieșire a corespondenței, plicuri și cărți poștale cu timbre aplicate în valoare de 500 lei, achiziționate de la o librărie, iar pe bază de borderou a trimis la oficiul poștal scrisori simple și recomandate francate cu timbre în valoare de 1000 lei, cumpărate prin bancă în luna precedentă. Pentru expedierea unor scrisori în alte țări, se plătește serviciul poștal în valoare de 2500 lei, conform chitanței eliberate de lucrătorul poștal, din avansul de 3600 lei acordat de unitate persoanei care are ca obligație de serviciu lucrările de secretariat. Ca dovadă că a expediat un colet cu cataloage și prospecte, pentru care a plătit suma de 500 lei, titularul de avans prezintă o chitanță. Factura de plată (abonament radio și tv) nr. cu scadența 31 mai, în sumă de 25960 lei, este primită în ziua de 28 mai, iar față de direcția de telecomunicații înregistrează provizoriu o datorie de 100000 lei (abonament telefon, impulsuri, interurbane). Din factura primită de la prestatorul de servicii, rezultă o sumă mai mare (150000 lei), întrucît de la 15 mai costul lunar al unui abonament de linie individuală fără acces la automatul internațional s-a majorat pentru persoane juridice, iar costul convorbirilor telefonice automate, exprimate în impulsuri, s-a mărit, în funcție de destinația acestora (locale sau interurbane), atît pentru o convorbire locală de 3 minute, cît și pentru cele interurbane, în raport de distanță. Cu chitanța în sumă de 472 lei, primită de la telefonista de cabină, deținătorul se prezintă la casieria unității pentru încasarea ei. Unitatea face

Scanned with OKEN Scanner

abonamente la ziare și reviste în valoare de 100000 lei pentru lunile iunie și iulie. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) justificarea plicurilor și cărților poștale în valoare de 500 lei, expediate unor persoane juridice și fizice, conform registrului de intrare-ieșire a corespondenței:

			D	C
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“	=	5328 „Alte valori“	500	500

2) justificarea timbrelor poștale, în valoare de 1000 lei, aplicate pe scrisori simple și recomandate de către persoana care are ca obligație de serviciu lucrările de secretariat, conform borderoului pentru corespondență primit de la lucrătorul poștal, și a plăților făcute, din avansul acordat ei de către unitate, pentru expedierea unor scrisori în străinătate (2500 lei) și a unui colet cu cataloage și prospecte (500 lei) în baza chitanțelor eliberate de lucrătorii poștali:

			D	C
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“	=	5321 „Timbre fiscale și poștale“	1000	1000
% 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“ 4426 „TVA deductibilă“	=	542 „Avansuri de trezorerie“	3000 540	3540

3) primirea facturii (cu TVA) în valoare de 25960 lei de la direcția de poștă, oglindirea provizorie a datoriei de 100000 lei față de direcția de telecomunicații și sosirea documentului de plată în sumă netă de 150000 lei:

			D	C
% 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	22000 3960	25960
% 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	408 „Furnizori-facturi nesosite“	100000 18000	118000
408 „Furnizori-facturi nesosite“	=	401 „Furnizori“	118000	118000
4426 „TVA deductibilă“	=	4428 „TVA neexigibilă“	18000	18000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		59000
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“		„Furnizori“	50000	
4426 „TVA deductibilă“			9000	

4) încasarea de la casieria unității a sumei de 472 lei, reprezentînd costul convorbirii efectuate de la o cabină telefonică în interesul agentului economic, conform chitanței eliberate de telefonistă:

			D	C
%	=	5311		472
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“		„Casa în lei“	400	
4426 „TVA deductibilă“			72	

5) achitarea anticipată a costului abonamentelor la ziare și reviste pe lunile iunie și iulie în sumă de 100000 lei, conform chitanței nr. din 31 mai, și transferarea întregului sold de 176900 lei al contului de cheltuieli cu serviciile poștale și de telecomunicații la cel de calcul al rezultatului exercițiului:

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	5311 „Casa în lei“	100000	100000
121 „Profit și pierdere“	=	626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“	176900	176900

6) cuprinderea în cheltuielile lunii iunie, conform scadențarului, a costului abonamentelor la ziare și reviste de 50000 lei achitat în exercițiul financiar anterior, constatarea la sfîrșitul acestei perioade că 10% din această sumă inclusă pe cheltuieli în luna curentă aparține celei următoare și închiderea contului de cheltuieli cu serviciile poștale și de telecomunicații:

			D	C
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	50000	50000
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“	5000	5000
121 „Profit și pierdere“	=	626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“	45000	45000

2.11.7. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate

În structura altor servicii prestate de terți se cuprind și operațiunile efectuate de bănci care nu au caracter de cheltuială financiară. Este vorba de

Scanned with OKEN Scanner

deschideri de conturi pentru unitatea patrimonială, plăți efectuate din conturile de disponibilități, cu cecuri din carnete cu limită de sumă și din acreditive deschise, depunerea numerarului la casieriile băncii, verificarea documentațiilor pentru investiții care se admit la finanțare, asistență de specialitate la recepția investițiilor și pentru alte probleme, transmiterea prin telex a operațiunilor bancare efectuate pentru agentul economic, servicii de depozitare și păstrare ale obiectelor de valoare sau ale altor valori posibile de tezaurizat, evaluarea (reevaluarea) bunurilor mobiliare sau imobiliare admise în garanția împrumuturilor solicitate de clienți potrivit normelor de creditare, emiterea scrisorilor de garanție solicitate de agenții economici (persoane juridice) la care rezervarea sumei se face din credite etc. De regulă, banca stabilește, la începutul fiecărui an, nivelul comisioanelor pentru operațiunile pe care le efectuează. Ele nu se comunică clienților săi. Aceștia iau cunoștință de mărimea lor cînd ridică extrasele de cont de la bancă.

Agenții economici sînt obligați să-și păstreze resursele lor bănești în conturi la bănci și, prin acestea, să efectueze majoritatea plăților. Efectuarea însă a viramentelor impune deschiderea prealabilă a conturilor agenților economici la bănci. Prezentarea și depunerea documentelor prevăzute de normele băncii pentru deschiderea conturilor implică și plata unei **taxe**. Banca percepe o singură taxă, indiferent de numărul conturilor care se deschid de agentul economic.

Întrucît unitățile patrimoniale își păstrează cea mai mare parte din disponibilitățile bănești în conturile ce le au deschise la bănci, plățile fără numerar au loc prin virarea sumei din contul întreprinderii plătitoare în cel al furnizorului (beneficiarului). Pentru efectuarea însă a plăților, unitățile nu numai că trebuie să dispună de mijloacele (disponibilitățile) bănești necesare în conturile lor de la bănci, dar sînt obligate și la plata unui **comision**. Nivelul lui diferă de la o bancă la alta, chiar dacă este vorba de plăți pentru producție și investiții efectuate prin conturile de disponibilități sau direct din cele de credite ori de plăți făcute cu cecuri din carnete cu limită de sumă (alimentate din contul de disponibilități și din credite). Comisionul nu se calculează zilnic pentru fiecare dispoziție de plată în parte depusă la bancă. El se determină la începutul lunii următoare (pentru luna precedentă) în funcție de valoarea plăților rezultate din dispozițiile de plată introduse la bancă și se reține de către aceasta din contul de disponibilități al plătitorului. Documentul pe baza căruia se încasează comisionul de către bancă este **nota de contabilitate,** ce se anexează la **extrasul de cont** pe care agentul economic îl ridică periodic (la 2–3 zile), în funcție de volumul său de activități. Nota contabilă trebuie să se deconteze pînă în ziua de 10 ale lunii.

Cînd prin cecurile emise suma carnetului a fost folosită, însă au rămas blanchete de cecuri neutilizate, banca poate majora suma carnetului la cererea titularului fără ca acesta să plătească comision. Nici pentru disponibilul rămas neutilizat din carnetul de cecuri cu sumă limitată restituit la cerere de către bancă în contul emitentului nu se percepe comision. Același tratament se aplică

Scanned with OKEN Scanner

și cecurilor din carnete cu limită de sumă, pentru cumpărări de bunuri și servicii, depuse de către furnizori la bancă spre încasare.

Pentru plățile efectuate prin scrisori de garanție, cît și din acreditive, banca percepe un comision anumit din valoarea plăților. În cazul sumelor virate în contul de disponibil al plătitorului din acreditive reduse sau revocate, pe baza cererii cumpărătorului cu consimțămîntul scris al furnizorului, banca nu percepe comision. Odată cu debitarea de către lucrătorul bancar a contului „acreditive deschise", în baza dispoziției de încasare cu factură inițiată de către furnizor, se încasează comisionul pentru plățile efectuate din acreditive deschise, printr-o notă contabilă, din contul de disponibilități al cumpărătorului de bunuri și servicii. Nota contabilă, cît și exemplarul trei al dispoziției de încasare, laolaltă cu facturile prevăzute cu ștampila și semnătura controlorului de ghișeu, se remit plătitorului împreună cu extrasul de cont la care sînt anexate.

La cererea titularilor de conturi se pot păstra la bancă documentele de plată. Operațiunea are loc în cazul lipsei temporare de disponibilități. Pentru fiecare document de plată ținut la cartoteca băncii pe timpul de păstrare, se percepe un comision calculat în lei/zi/document. El se încasează în baza notei de contabilitate ce se anexează la extrasul de cont al cumpărătorului de bunuri și servicii.

Nivelul comisionului pentru depunerile de numerar în casieriile băncii, în baza **foilor de vărsămînt cu chitanță** întocmite și introduse în bancă de către unitatea patrimonială solicitatoare, este diferit de la o bancă la alta. El se calculează prin aplicarea procentului stabilit de bancă asupra sumei încasate de către ea prin foaia de vărsămînt întocmită de către unitatea depunătoare de numerar. Documentul pe baza căruia se încasează comisionul din contul de disponibilități este, de asemenea, nota contabilă care se anexează la extrasul de cont. Odată cu ridicarea acestui document, agentul economic află de încasarea de către bancă a comisionului pentru depunerea numerarului în casieriile sale. În cotă procentuală se calculează și se încasează, totodată, comisionul pentru primirea genților cu numerar de la agenții economici, după terminarea programului de lucru. Pentru acest serviciu prestat de bancă, comisionul reprezintă un anumit procent din valoarea depunerilor.

Se știe că realizarea unei investiții presupune desfășurarea mai multor activități, care au drept scop găsirea soluției optime din punct de vedere tehnic, economic și social pentru obținerea efectului urmărit. Una dintre acestea este cea privind **elaborarea documentației tehnico-economice** de către unitățile de proiectare pe baza comenzii și a temei primite de la beneficiarul de investiții. Pentru aprobarea documentației ce vizează executarea investițiilor din credite, este necesar avizul prealabil al băncii finanțatoare privind indicatorii tehnico-economici. Este limpede că verificarea documentațiilor pentru investițiile care se admit la finanțare este o altă operațiune de comision. Mărimea comisionului este de 0,1% din valoarea investiției admise la finanțare. Plata lui se face în numerar sau prin cont, după cum se stabilește cu clienții băncii, după prestarea acestui serviciu.

Scanned with OKEN Scanner

De mare importanță pentru beneficiar este recepția obiectivelor de investiții care constituie momentul final al procesului investițional. Beneficiarul investiției răspunde de organizarea și efectuarea la timp a recepției. Ea se face de către o comisie formată din reprezentanții tuturor factorilor interesați în realizarea și finalizarea lucrărilor de investiții (beneficiari, societăți comerciale de construcții și de proiectare, unități bancare etc). Pentru asistență de specialitate, la recepția investițiilor și pentru alte probleme, banca percepe un comision calculat în lei/zi/om.

Și transmiterea prin telex sau fax a operațiunilor bancare efectuate pentru agentul economic, care solicită așa ceva în scris pe documentul de plată, generează cheltuieli. Banca percepe pentru prestarea acestor servicii un comision corespunzător tarifelor poștale în vigoare. Încasarea comisionului pentru suma transmisă se face din contul de disponibilități, pe baza unei note contabile, ce se atașează la extrasul de cont al clientului.

Problematica cheltuielilor cu serviciile bancare suportate de unitatea patrimonială nu se poate însă mărgini numai la activitățile descrise mai sus. Înregistrările care se fac în contabilitate, în legătură cu acest fel de cheltuieli, trebuie să aibă în vedere și alte operațiuni efectuate de bancă agenților economici. Soluția care se impune, în acest sens, este cunoașterea acestora și a modului de calcul și de încasare a comisionului. Bunăoară, dacă ne referim la serviciile de depozitare și de păstrare ale obiectelor de valoare sau ale altor valori posibil de tezaurizat, proprietarul lor plătește un comision de 1% pe an la valoarea declarată pe perioada de staționare, dar nu mai puțin de 500 lei.

Enumerarea operațiunilor pe care banca le efectuează clienților săi poate fi continuată cu evaluarea (reevaluarea) bunurilor mobiliare sau imobiliare admise în garanția împrumuturilor solicitate de aceștia, potrivit normelor de creditare. Nivelul comisionului este în acest caz de 0,3% din valoarea stabilită în urma evaluării (reevaluării), minimum fiind de 1000 lei și maximum de 100000 lei. Tot sub formă de cotă procentuală, banca percepe comision pentru emiterea scrisorilor de garanție solicitate de agenții economici (persoane juridice) la care rezervarea sumei se face din credite. Nivelul lui este de 0,02% din valoarea scrisorilor de garanție, dar nu mai puțin de 1000 lei. Sub formă de taxă, se încasează comisionul pentru eliberarea scrisorilor de bonitate ale societăților comerciale cu capital privat, în vederea participării acestora la licitații în condițiile prevăzute de actele normative în vigoare.

Cînd vorbim despre comisioanele ce se percep pentru operațiunile efectuate de bancă agenților economici, trebuie precizat că unitatea patrimonială care suportă cheltuielile cu serviciile bancare și asimilate este interesată și în evidențierea corectă și la timp a acestora. Pentru aceasta se utilizează contul **627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"**. Valoarea serviciilor bancare plătite de către unitatea patrimonială se înregistrează în debitul acestui cont și în creditul conturilor care țin evidența disponibilităților în lei și devize, aflate în conturi la bănci ori în casieria unității, după caz. Se creditează cu întregul său sold transferat la **contul de calcul al rezultatului exercițiului financiar**.

Scanned with OKEN Scanner

O mai bună înțelegere a aspectelor descrise are loc dacă luăm următorul exemplu: unitatea patrimonială achită suma de 5000 lei, conform chitanței nr. din 10 iunie, odată cu depunerea documentației cerute de normele băncii pentru deschiderea conturilor, iar pentru plata prin virament a sumei de 3000000 lei, banca percepe un comision de 4500 lei (3000000 lei × 0,15% = 4500 lei). Întrucît capacitatea ei de plată nu este cunoscută de furnizorul de materii prime, unitatea cumpărătoare solicită băncii sale deschiderea unui acreditiv în sumă de 800000 lei din disponibilitățile ei, pentru care plătește un comision de 800 lei. În baza dispoziției de încasare cu factură inițiată de furnizorul de materii prime, are loc un virament local în valoare de 400000 lei din depozitul inițial, constituit în contul „Acreditive deschise", pentru care banca percepe suma de 280 lei (400000 lei × 0,07% = 280 lei). Foaia de vărsămînt cu chitanță nr. 87 este întocmită și introdusă în bancă pe data de 14 iunie de către agentul economic, concomitent cu depunerea sumei de 600000 lei, pentru a fi reflectată în contul lui. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) plata în numerar către bancă a sumei de 5000 lei, conform chitanței nr. 2 din 10 iunie, pentru deschiderea conturilor de disponibilități, de carnete de cecuri cu limită de sumă etc., și achitarea prin cont a comisionului de 4500 lei, perceput pentru plățile efectuate prin virament în ziua de 11 iunie:

			D	C
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"	=	5311 „Casa în lei"	5000	5000
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	4500	4500

2) deschiderea unui acreditiv în sumă de 800000 lei, în baza dispoziției de plată nr.324 din 13 iunie cu caracter de cerere de deschidere a acreditivului, plata comisionului pentru deschiderea acreditivului, efectuarea viramentului local în valoare de 400000 lei și perceperea comisionului de 280 lei pentru plățile efectuate din acreditive deschise:

			D	C
581 „Viramente interne"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	800000	800000
5411 „Acreditive în lei"	=	581 „Viramente interne"	800000	800000
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	800	800
401 „Furnizori"	=	5411 „Acreditive în lei"	400000	400000
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	280	280

Scanned with OKEN Scanner

3) depunerea în cont a sumei de 600000 lei rezultată din încasările în numerar, achitarea comisionului de 300 lei (600000 lei × 0,05% = 300 lei), perceput pentru depunerea numerarului în casieria băncii, și închiderea contului de cheltuieli:

			D	C
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	5311 „Casa în lei“	600000	600000
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	300	300
121 „Profit și pierdere“	=	627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate“	10880	10880

2.11.8. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

Numai cheltuielile cu alte servicii executate de terți prezentate pînă aici nu pot da mărimea volumului lor total, întrucît el are o cuprindere mult mai mare. Acesta este și motivul pentru care ne referim în continuare și la alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, ce sînt legate de desfășurarea activității de ansamblu a unui agent economic. Este vorba de sumele datorate terților pentru remanierea rebuturilor constatate la clienți, transformarea lemnului de lucru în cherestea pentru nevoi gospodărești, trimiterea salariaților la diferite cursuri de specializare, instalarea televizoarelor și aparatelor de radio, executarea lucrărilor agricole cu tractoarele și mașinile agricole, încărcarea și amenajarea vagoanelor pentru legumele, fructele etc. livrate la export, prelucrarea mecanizată și automatizată a informațiilor. Acestora li se adaugă serviciile de tipografie, legătorie, foto, spălătorie, vopsitorie, curățătorie chimică, dezinsecție, deratizare, dactilografie, stenografie, traduceri, multiplicare, analize de laborator executate de terți. Și exemplele pot continua cu lucrările de ignifugare (contra incendiilor), impregnare, protecția muncii efectuate de terți, cu prețul de facturare al lucrărilor executate și serviciilor prestate de furnizori pentru acțiuni social-culturale și sportive, cu valoarea uiumurilor cuvenite pentru lucrările de recoltare și treierat, stabilită pe baza prevederilor prevăzute de dispozițiile legale în vigoare sau cu alte operațiuni de această natură.

Activitățile de felul celor menționate, care constituie alte cheltuieli cu serviciile executate de către terți și suportate de unitatea patrimonială, se evidențiază cu ajutorul contului **628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“**. Sumele datorate pentru alte servicii executate de către terți, aferente exercițiului în curs, se înregistrează în debitul acestui cont prin creditul conturilor care indică proveniența altor cheltuieli. Este vorba de 401 „Furnizori“, 408 „Furnizori-facturi nesosite“, 471 „Cheltuieli înregistrate în avans“, 542 „Avansuri de trezorerie“ și alte conturi care reflectă apariția altor cheltuieli cu serviciile executate de terți. În creditul contului se reflectă datoriile unității patrimoniale pentru alte servicii executate de terți, constatate la

Scanned with OKEN Scanner

închiderea exercițiului ca fiind aferente celui următor, cît și întregul său sold transferat în debitul **contului 121 „Profit și pierdere“**.

Și pentru ca aspectele prezentate să fie bine înțelese, luăm următorul exemplu: unitatea patrimonială înregistrează primirea unei facturi în valoare de 200000 lei pentru lucrările agricole efectuate cu mijloace mecanice, achitarea anticipată a serviciilor de tipografie în valoare de 100000 lei, costul lucrărilor pentru legatul actelor, plătit din suma de 59000 lei încredințată unei persoane împuternicite de agentul economic, iar pînă la sosirea facturii de la centrul de calcul utilizează datele din contract pentru oglindirea provizorie a datoriei de 700000 lei. La finele lunii iunie, se constată că 25% din cheltuielile de 300000 lei ocazionate de serviciile de deratizare și dezinsecție aparțin perioadei următoare, ca și procentul de 40% din suma de 100000 lei achitată anticipat pentru lucrările de tipografie. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuieli a sumei de 200000 lei facturate de terți pentru efectuarea cu mijloace mecanice a lucrărilor agricole, achitarea anticipată a serviciilor de tipografie în valoare de 100000 lei și reflectarea costului lucrărilor pentru legatul actelor, plătit din suma de 59000 lei încredințată unei persoane din unitate:

			D	C
%	=	401		236000
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“		„Furnizori“	200000	
4426 „TVA deductibilă“			36000	
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	5311 „Casa în lei“	100000	100000
%	=	542		59000
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“		„Avansuri de trezorerie“	50000	
4426 „TVA deductibilă“			9000	

2) oglindirea provizorie a datoriei de 700000 lei față de centrul de calcul și primirea facturii de la această societate comercială în valoare brută de 826000 lei:

			D	C
%	=	408		826000
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“		„Furnizori-facturi nesosite“	700000	
4428 „TVA neexigibilă“			126000	
408 „Furnizori-facturi nesosite“	=	401 „Furnizori“	826000	826000
4426 „TVA deductibilă“	=	4428 „TVA neexigibilă“	126000	126000

Scanned with OKEN Scanner

3) obligaţia de 300000 lei faţă de terţi pentru serviciile de deratizare şi dezinsecţie, constatarea la sfîrşitul lunii iunie că 25% din această sumă inclusă pe cheltuieli aparţine exerciţiului următor şi preluarea întregului sold de 1175000 lei al contului respectiv de cheltuieli spre cel de calcul al rezultatului exerciţiului:

			D	C
% 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	300000 54000	354000
% 471 „Cheltuielile înregistrare în avans“ 121 „Profit şi pierdere“	=	628 „Alte cheltuieli cu serviciile excutate de terţi“	75000 1175000	1250000

4) includerea în cheltuielile lunii iulie a sumei de 75000 lei constatate la sfîrşitul exerciţiului precedent ca fiind efectuată în avans, a cotei de 40% din suma de 100000 lei achitată anticipat, conform scadenţarului, şi transferarea întregului sold de 1115000 lei al contului corespunzător de cheltuieli spre cel de profit şi pierdere:

			D	C
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	75000	75000
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	40000	40000
121 „Profit şi pierdere“	=	628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“	1150000	1150000

2.12. Felul cheltuielilor cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate şi evidenţierea lor în contabilitate

Influenţă asupra rezultatelor activităţii unităţii patrimoniale au şi cheltuielile de această natură, despre evidenţa cărora nu se poate vorbi doar la modul general. Diversitatea impozitelor, taxelor şi vărsămintelor asimilate reclamă folosirea mai multor conturi care să permită înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor reprezentînd impozitul suplimentar sau cel pe clădiri ori alte impozite şi taxe datorate de către unitatea patrimonială. Pentru aceasta venim cu precizările necesare în cele ce urmează.

2.12.1. Cheltuieli cu impozitul pe salarii

Se ştie că agenţii economici au libertate deplină în fixarea salariilor individuale,atît sub aspectul datei la care acestea pot creşte, cît şi în ce priveşte

Scanned with OKEN Scanner

nivelul majorării. Regiile autonome, precum și societățile comerciale cu capital majoritar de stat negociază drepturile salariale numai cu încadrarea strictă în fondul destinat plății acestora, prevăzut în bugetul de venituri și cheltuieli aprobat potrivit reglementărilor în vigoare. În anul 1995, aceste unități vor putea utiliza lunar un fond de salarii corespunzător producției sau volumului de activitate realizat, fără a depăși fondul anual aprobat prin bugetul de venituri și cheltuieli.

Creșterea salariului mediu în cursul anului 1995, față de cel aferent lunii noiembrie 1994, în situațiile respectării mențiunilor anterioare, se realizează în următoarele condiții[1] :

a) preluarea unei părți din efectul creșterii productivității muncii, respectiv a eficienței economice a activității, determinată pe baza indicatorilor specifici aprobați prin hotărîre a Guvernului;

b) modificarea ponderii personalului încadrat pe niveluri de salarizare ca urmare a creșterii sau reducerii numărului mediu de personal;

c) acordarea, în perioada respectivă, a unor drepturi salariale cu caracter ocazional, luate în calcul la nivelul salariului negociat în anul 1994 și care nu se regăsesc în salariul mediu aferent lunii noiembrie 1994, a sumelor rezultate prin aplicarea sporurilor în cuantumul prevăzut în contractele colective de muncă din anul 1994 și a adaosurilor rezultate din utilizarea formelor de salarizare, în condițiile menținerii acelorași norme de muncă;

d) majorarea salariilor cu valoarea indexării medii pe salariat, stabilită prin hotărîre de Guvern.

În cazul în care salariul mediu, aferent lunii noiembrie 1994, a fost sub nivelul celui la care regiile autonome și societățile comerciale cu capital majoritar de stat ar fi avut dreptul în condițiile neimpozitării suplimentare potrivit Ordonanței Guvernului nr. 13/1994, așa cum a fost aprobată prin Legea nr. 53/1994, ***salariul mediu în raport cu care se stabilește fondul de salarii lunar va fi cel calculat pentru luna noiembrie 1994 în baza prevederilor ordonanței Guvernului nr. 13/1994,*** *așa cum a fost aprobată prin Legea nr. 53/1994*

Determinarea salariului mediu aferent lunii noiembrie 1994 se face în baza relației următoare[2]:

$$Sl_{1994} = V\,dsr + V\,dso, \qquad (5)$$

în care:

$\overline{Sl}_{1994}$ reprezintă salariul mediu aferent lunii noiembrie 1994;

$\overline{V}dsr$ – valoarea medie a drepturilor salariale, care se acordă în mod regulat în fiecare lună;

$\overline{V}dso$ – valoarea medie a drepturilor salariale care se acordă cu caracter ocazional, corespunzătoare lunii noiembrie, potrivit contractului colectiv de muncă negociat în anul 1994, înregistrate în costurile aferente întregii activități desfășurate în luna noiembrie 1994

În calculul sumelor care rezultă din relația (5) nu se cuprind:

a) drepturile salariale care se acordă în lei și în valută personalului român detașat să lucreze în străinătate, pentru realizarea lucrărilor contractate cu partenerul extern;

b) drepturile bănești care se acordă managerilor în temeiul contractului de management;

c) indemnizațiile care se acordă membrilor consiliilor de administrație și cenzorilor;

d) sumele care se acordă pentru realizarea unor lucrări sau pentru desfășurarea unor activități pe bază de contract civil.

Drepturile salariale medii care se acordă în mod regulat în fiecare lună sînt cele care se referă la:

– salariul de bază corespunzător timpului lucrat în cazul formei de salarizare în regie sau cîștigul realizat în cazul aplicării altor forme de salarizare;

– sporul de vechime în muncă;

– sporurile acordate pentru condiții de muncă;

– sporul pentru orele lucrate în timpul nopții;

---

[1] *** Legea nr. 66/24.06.1995 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 1/1995 cu privire la condițiile de creștere a salariilor în anul 1955 la regii autonome și societăți comerciale cu capital majoritar de stat, Monitorul Oficial al României, nr. 129/28.06.1995

[2] *** Norme de aplicare a prevederilor ordonanței de urgență a Guvernului nr. 1/1995, așa cum a fost aprobată prin legea nr. 66/1995, Economistul, nr. 193/august 1995

Scanned with OKEN Scanner

– sporul pentru lucrul sistematic peste programul normal;
– sporul pentru exercitarea unei funcții suplimentare;
– sporul pentru orele suplimentare și altele asemenea. În calcul vor fi luate și următoarele elemente:
– indemnizațiile pentru concediul de odihnă;
– indemnizațiile pentru concedii medicale plătite din fondul de salarii;
– sumele acordate potrivit contractului colectiv de muncă, în cazuri excepționale, cînd, din motive tehnice sau din alte motive, activitatea a fost întreruptă, cu condiția ca încetarea lucrului să nu se fi produs din vina salariaților și dacă în tot acest timp au rămas la dispoziția unității;
– suma reprezentînd premii din fondul de salarii, constituită lunar;
– drepturile în natură acordate salariaților în baza prevederilor din contractele colective de muncă, transformate în bani, potrivit modului de evaluare stabilit prin Legea nr. 32/1991, republicată.

La stabilirea drepturilor salariale medii menționate se iau în considerare sumele înregistrate în statele de plată, înainte de aplicarea reținerilor din salariu, inclusiv cele pentru abateri disciplinare.

Drepturile salariale medii cu caracter ocazional sînt cele care se referă la:
– sumele acordate sub formă de primă de vacanță;
– primele de sfîrșit de an;
– sumele acordate salariaților din fondul de salarii pentru zilele libere de care aceștia beneficiază în cazul unor evenimente familiale deosebite, pentru zilele festive și de sărbătoare sau pentru alte zile libere;
– alte drepturi cu caracter ocazional acordate din fondul de salarii.

La determinarea **salariului mediu** *se iau în calcul numărul persoanelor cu contract de muncă pe perioadă determinată sau nedeterminată existente în unitate și sumele primite de acestea potrivit acestor contracte. În calculul numărului nu se cuprind persoanele cărora li s-au acordat concedii pentru creșterea copilului pînă la împlinirea vîrstei de un an a acestuia.*

În fiecare lună de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 1/1995, la salariul mediu aferent lunii noiembrie 1994, determinat conform relației (5), se adaugă:

a) valoarea medie a drepturilor salariale cu caracter ocazional, acordate în luna curentă, pînă la nivelul negociat în anul 1994 și care nu se regăsesc în salariul mediu aferent lunii noiembrie 1994;

b) valoarea medie a drepturilor salariale cu caracter ocazional acordate în luna curentă pînă la nivelul negociat în anul 1994, potrivit contractului colectiv de muncă, peste valoarea drepturilor respective, cuprinsă în salariul mediu aferent lunii noiembrie 1994;

c) valoarea medie a sumelor acordate în luna curentă, potrivit contractului colectiv de muncă din anul 1994, *peste cele luate în calculul salariului mediu aferent lunii noiembrie 1994,* reprezentînd:
– indemnizații pentru concediu de odihnă și concediu medical;
– prime plătite din fondul de salarii;
– sporul pentru vechime în muncă sau alte sporuri cu caracter specific;
– sporul pentru ore suplimentare efectuate (inclusiv suma reprezentînd salariile de bază corespunzătoare acestor ore suplimentare);
– diferențele (adaosurile) rezultate prin utilizarea formelor de salarizare, în condițiile menținerii acelorași norme de muncă din luna noiembrie 1994;
– drepturi salariale cuvenite persoanelor definitivate pe funcție după expirarea perioadei de probă și absolvenților instituțiilor de învățămînt cărora le-a expirat perioada de 9 luni de la angajare;
– alte sume suplimentare acordate ulterior lunii noiembrie 1994 potrivit contractului colectiv de muncă negociat înainte de 1 noiembrie 1994.

Din valorile medii rezultate potrivit celor prevăzute la literele (a), (b) și (c) *se elimină efectul promovării personalului în categorii și funcții.*

În calculul valorilor medii prevăzute la literele (a), (b) și (c) *se includ* în mod corespunzător și sumele suplimentare ce se acordă potrivit contractului colectiv de muncă negociat pentru anul 1994 personalului detașat, trecut temporar în altă muncă sau transferat, în cadrul aceleiași unități, de la o filială la altă filială, la care nivelul de salarizare stabilit prin contractul colectiv de muncă este mai mare.

Dacă unele drepturi salariale prevăzute în contractul colectiv de muncă pentru anul 1994 au fost transformate parțial sau total în alte drepturi salariale, drepturile salariale rezultate din

Scanned with OKEN Scanner

transformare se iau în considerare în limita sumei corespunzătoare drepturilor la care s-a renunțat, calculată în baza contractului colectiv de muncă pentru anul 1994.

Începînd cu data de aplicare a hotărîrilor Guvernului privind indexarea salariilor în anul 1995, la salariul mediu, determinat potrivit formulei (5) și elementelor prezentate la literele (a), (b) și (c), se adaugă *valoarea indexării medii pe salariat aferentă perioadei respective,* stabilită prin hotărîre a Guvernului.

În cazul unităților la care rezultă creșteri sau reduceri ale numărului mediu de personal față de luna noiembrie 1994 și care conduc la majorarea salariului mediu, determinată de modificarea ponderii personalului încadrat pe niveluri de salarizare, salariul mediu aferent lunii noiembrie 1994 se majorează cu valoarea rezultată ca efect al aplicării unui coeficient care se calculează în felul următor:

$$K = \frac{Kc_{1995}}{Kn_{1994}}, \qquad (5')$$

în care:

K reprezintă coeficientul pe baza căruia se determină efectul modificării ponderii personalului încadrat pe niveluri de salarizare ca urmare a creșterii sau reducerii numărului mediu de personal;

Kc_{1995} – coeficientul calculat pentru luna curentă din anul 1995 în funcție de coeficienții de ierarhizare a salariilor de bază și numărul de personal;

Kn_{1994} – coeficientul calculat pentru luna noiembrie 1994 în raport de coeficienții de ierarhizare a salariilor de bază și numărul de personal.

Pentru luna noiembrie 1994, coeficientul se determină astfel:

$$Kn_{1994} = \frac{\sum_{i=1}^{n} N_i \cdot c_i}{\sum_{i=1}^{n} N_i}, \qquad (5'')$$

în care:

N_i reprezintă numărul de personal încadrat pe niveluri de salarizare;

c_i – coeficientul de ierarhizare a salariilor de bază.

În baza relației (5) se determină și coeficientul pentru luna curentă din anul 1995.

Salariul mediu calculat [potrivit relației (5), elementelor prezentate la literele (a), (b) și (c), la care se adaugă valoarea indexării medii pe salariat și majorarea cu valoarea rezultată ca efect al aplicării coeficientului „K"] se majorează, în fiecare lună de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 1/1995, în raport cu indicatorii de eficiență, fără a putea depăși partea din efectul creșterii productivității muncii, respectiv a eficienței economice, determinată potrivit prevederilor din hotărîrile Guvernului aprobate în acest sens pentru anul 1995.

Lunar, de la data aplicării prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 1/1995, fiecare regie autonomă sau societate comercială cu capital majoritar de stat urmărește încadrarea salariului mediu realizat în nivelul salariului mediu calculat potrivit actelor normative în vigoare.

Creșterea salariului mediu în alte condiții decît cele menționate determină:

1) recuperarea, din fondul de salarii la care regiile autonome au dreptul în luna următoare, a fondului de salarii consumat suplimentar;

2) plata de către societățile comerciale cu capital majoritar de stat, în cazul în care, cumulat de la data aplicării prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.1/1995, rezultă depășiri ale salariului mediu calculat potrivit normelor, ***a unui impozit suplimentar egal cu de 4 ori suma corespunzătoare depășirii.*** Impozitul suplimentar se include pe costuri și cu aceeași sumă se diminuează și baza de calcul în funcție de care se stabilește participarea la profit a managerului.

Impozitul suplimentar datorat trimestrial se calculează ca diferență între impozitul suplimentar calculat pe perioada cumulată pînă la finele fiecărui trimestru și cel efectiv plătit la

Scanned with OKEN Scanner

finele trimestrului anterior. El se virează la bugetul de stat în termen de 10 zile de la plata chenzinei a doua a salariilor, aferentă ultimei luni a fiecărui trimestru. În cazul depășirii termenului, se plătesc penalități de întîrziere potrivit legii.

Constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 500.000 lei la 1.000.000 lei fapta persoanei care utilizează în calcule date eronate în vederea stabilirii unui salariu mediu mai mare decît cel care rezultă din aplicarea „Ordonanței de urgență a Guvernului României nr. 1/08.03.1995 cu privire la condițiile de creștere a salariilor în anul 1995 la regii autonome și societăți comerciale cu capital majoritar de stat". De asemenea, constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 1.000.000 lei la 2.000.000 lei fapta salariatului sau a managerului regiei autonome care a încălcat dispozițiile amintitei ordonanțe de urgență cu privire la condițiile în care se realizează creșterea salariului mediu, în cursul anului 1995, față de cel aferent lunii noiembrie 1994.

Prevederile acestei ordonanțe de urgență nu se vor aplica în cazul întreruperii activității, determinată de calamități, accidente tehnice, precum și de alte situații asemănătoare, în condițiile stabilite prin hotărîrea Guvernului.

Indicatorii specifici de măsurare a creșterii productivității muncii, respectiv a eficienței economice, ce se pot utiliza în anul 1995 pentru calcularea creșterii justificate a salariului mediu lunar față de cel aferent lunii noiembrie 1994 sînt următorii[1]:

1) creșterea productivității muncii, exprimată în unități fizice sau în unități valorice. Această creștere se determină pe baza indicatorului producția-marfă facturată, volumul încasărilor sau producția fizică realizată în unitățile agricole, exprimată valoric, în prețuri comparabile ale perioadei corespunzătoare din anul 1994;

2) creșterea ratei profitului, exprimată ca raport între profitul aferent activității de exploatare și totalul cifrei de afaceri;

3) creșterea ratei rentabilității, exprimată ca raport între profitul aferent activității de exploatare și costurile totale aferente aceleiași activități. La calculul ratei rentabilității se au în vedere, așadar, cheltuielile totale, exclusiv fondul de rezervă, fondul de risc și provizioanele constituite în condițiile reglementărilor în vigoare;

4) creșterea profitului aferent activității de exploatare la 1.000 lei fond de salarii;

5) reducerea ponderii fondului de salarii în total costuri. În situația reducerii ponderii fondului de salarii în total costuri, însoțită însă de o creștere a ponderii costurilor totale în totalul veniturilor, costurile totale ce vor fi luate în calcul la determinarea nivelului indicatorului „reducerea ponderii fondului de salarii în total costuri" vor fi cele care corespund ponderii acestor costuri în venituri în perioada de comparație din anul 1994;

6) creșterea în anul 1995, față de anul 1994, a ponderii producției-marfă sau prestării de servicii facturate la export, inclusiv contravaloarea în lei a prestărilor de servicii, pentru care tarifele sînt stabilite în valută, în totalul producției-marfă sau al prestării de servicii facturate, calculată în puncte procentuale.

Creșterea productivității muncii și, respectiv, a eficienței economice se calculează lunar, pe baza datelor cumulate de la începutul anului 1995, comparativ cu aceeași perioadă a anului 1994. Partea din efectul creșterii productivității muncii, respectiv a eficienței economice, ce se ia în calcul la determinarea creșterii justificate a salariului mediu lunar în anul 1995 față de cel aferent lunii noiembrie 1994, se stabilește cu ocazia elaborării și aprobării bugetului de venituri și cheltuieli pentru anul 1995.

Cunoașterea modului de calcul al impozitului suplimentar reprezintă o chestiune necesară, dar nu suficientă pentru oglindirea implicației lui asupra stării financiare a agentului economic. Trebuie rezolvată și problema ținerii evidenței cheltuielilor reprezentînd impozitul suplimentar datorat, potrivit legii, bugetului statului pentru considerentul arătat. În acest scop se utilizează contul **631 „Cheltuieli cu impozitul pe salarii"**. Se debitează, prin creditul contului 444 „Impozitul pe salarii", cu sumele datorate bugetului statului, reprezentînd impozitul suplimentar pentru depășirea fondului de salarii admisibil. La finele exercițiului financiar, soldul acestui cont se transferă asupra **contului 121 „Profit și pierdere"**. Avînd în vedere că în exemplul luat

[1] *** Hotărîrea Guvernului României nr. 234/10.04.1995 cu privire la indicatorii specifici pe baza cărora se va calcula creșterea productivității muncii, respectiv a eficienței economice în anul 1995 față de anul 1994, în funcție de care se determină creșterea justificată a salariului mediu în anul 1995 față de cel aferent lunii noiembrie 1994, Monitorul Oficial al României, nr. 74/25.04.1995

Scanned with OKEN Scanner

impozitul suplimentar datorat de unitate este de 322000 lei, legătura acestui cont cu celelalte se observă din următoarele articole contabile:

			D	C
631 „Cheltuieli cu impozitul pe salarii“	=	444 „Impozitul pe salarii“	322000	322000
121 „Profit și pierdere“	=	631 „Cheltuieli cu impozitul pe salarii“	322000	322000

Reținem, în final, că scopul introducerii impozitului suplimentar este ca odată cu liberalizarea prețurilor și stabilirea salariilor prin negociere să nu se ajungă la o inflație galopantă și la creșterea șomajului. Dezvoltarea activității unității patrimoniale și creșterea eficienței acesteia nu sînt frînate prin sistemul de impozitare suplimentară. El constituie o frînă numai pentru cei care urmăresc creșterea salariilor fără ca aceasta să fie corelată cu producția realizată și eficiența obținută.

2.12.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

Și clădirile aflate în proprietatea regiilor autonome, societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat și a celorlalți agenți economici organizați ca persoane juridice cu capital privat sînt supuse impozitului pe clădiri. Calculul mărimii lui diferă în funcție de felul clădirilor, destinația acestor imobilizări corporale etc. El este anual.

În timp ce impozitul pe clădirile proprietatea persoanelor fizice se determină prin aplicarea cotei de 1% asupra valorii stabilite potrivit criteriilor și normelor de evaluare prevăzute în anexa 1 la *„Legea nr. 27/1994 privind impozitele și taxele locale“* (M.O. al României nr. 127/24.05.1994), pentru clădirile regiilor autonome, societăților comerciale etc., impozitul se calculează prin aplicarea **cotei de 1,5% asupra valorii la care sînt înscrise clădirile în evidența acestora,** indiferent de locul unde sînt situate acestea. Cu cota de 1,5% se impun și clădirile persoanelor fizice unde sînt înregistrate sedii de societăți comerciale sau alte activități economice, organizate potrivit legii. În cazul folosirii parțiale a spațiului cu sedii de societăți comerciale sau alte activități economice, cota de 1,5% se stabilește numai asupra acestei părți din imobil.

La determinarea impozitului pe clădirile proprietatea regiilor autonome, societăților comerciale etc. se au în vedere atît *clădirile aflate în funcțiune, cît și cele în rezervă sau conservare. Clădirile aflate în funcțiune și a căror valoare a fost recuperată integral pe calea amortizării sînt supuse în continuare impozitului pe clădiri,* **calculat pe baza valorii la care au fost înscrise în evidență.**

Oricum s-ar calcula acest venit bugetar, evidența cheltuielilor cu impozitul pe clădiri datorat de către unitatea patrimonială se ține cu ajutorul contului **635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“.** Debitul lui în

Scanned with OKEN Scanner

corespondenţă cu creditul contului 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" oglindeşte impozitul pe clădiri datorat bugetelor locale. Impozitul se calculează de către regiile autonome, societăţile comerciale etc. prin ***declaraţia de impunere***, care se depune la organele fiscale teritoriale şi se verifică de către acestea. El se plăteşte trimestrial, în rate egale, pînă la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

În cazul contribuabililor persoane fizice, impozitul pe clădiri se stabileşte pe baza declaraţiei de impunere depusă de către proprietarul clădirii la organul fiscal teritorial pe raza căruia se află clădirea. Acest document cuprinde date referitoare la identificarea clădirilor, determinarea valorii lor şi a impozitului de plată datorat.

Există instituţii care nu înregistrează în contabilitate asemenea cheltuieli, întrucît au în proprietatea sau în administrarea lor bunuri corporale de felul acesta care nu sînt supuse impozitului pe clădiri. Este vorba de clădirile instituţiilor publice, cu excepţia celor folosite în alte scopuri, de cele care, potrivit legii, sînt considerate monumente istorice, de arhitectură şi arheologie, precum şi muzeele şi casele memoriale, cu excepţia spaţiilor acestora utilizate în alte scopuri, ca şi clădirile care prin destinaţie constituie lăcaşuri de cult, aparţinînd cultelor recunoscute de lege.

Din evidenţa societăţii comerciale „X", de exemplu, reiese că valoarea clădirilor la 1 ianuarie este de 40 milioane lei, din care a celor aflate în rezervă sau conservare de 5000000 lei. În funcţie de aceste date şi de cota de impozit care se aplică asupra valorii clădirilor, se calculează şi se înregistrează următoarele aspecte:

1) impozitul pe clădiri datorat bugetului local pe trimestrul unu în valoare de 150000 lei [(35 mil. lei × 1,5%) + (5 mil. lei × 1,5%) = 600000 lei : 4 trimestre = 150000 lei]:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	D 150000	C 150000

2) soldul de 150000 lei al contului de cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate transferat la contul de calcul al rezultatului exerciţiului:

121 „Profit şi pierdere"	=	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	D 150000	C 150000

Identic, se consemnează în contabilitate şi impozitul pe clădiri datorat bugetului local pe trimestrul al doilea etc. Cînd agentul economic plăteşte anticipat impozitul pe clădiri, şi nu trimestrial în rate egale, pînă la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, în vederea constituirii veniturilor din care să se finanţeze diferite acţiuni, volumul lui se trece la debitul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans". Din acest cont urmează să fie virată mărimea impozitului în trimestrul al doilea etc. asupra cheltuielilor cu alte

Scanned with OKEN Scanner

impozite, taxe şi vărsăminte asimilate. Corespondenţa între ultimele două conturi se poate observa din exemplele similare prezentate în cuprinsul lucrării; de aceea nu se mai prezintă alte operaţiuni destinate să reflecte legătura dintre aceste conturi.

Problema datoriilor unităţilor patrimoniale faţă de bugetul statului sau bugetele locale trebuie privită nu numai sub aspectul **impozitului suplimentar şi al celui pe clădiri.** Se impune să luăm în considerare şi alte elemente care generează raporturi de datorii ale agenţilor economici către stat. Este vorba de impozitul pe ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, accize, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat în alte scopuri decît pentru producţia vegetală, agricolă sau silvică, impozitul pe terenurile din municipii şi oraşe, precum şi din localităţile componente ale acestora aflate în administrarea sau în proprietatea regiilor autonome, societăţilor comerciale şi a celorlalţi agenţi economici organizaţi ca persoane juridice cu capital privat, taxele asupra mijloacelor de transport cu tracţiune mecanică (autoturisme, autobuze, microbuze, autocamioane, tractoare, motociclete, motorete şi biciclete cu motor) şi taxele asupra mijloacelor de transport pe apă (luntre, bărci, poduri plutitoare, şalupe etc.) deţinute de agenţii economici. Acestora li se adaugă impozitul pe veniturile din închirieri şi subînchirieri de clădiri, terenuri şi camere mobilate sau nemobilate, în mod permanent sau sezonier, taxele pentru eliberarea autorizaţiilor de construcţii, reconstrucţii, transformări, adăugiri şi demolări, certificatelor de aliniere şi regim de construcţii, taxele pentru folosirea centrelor de desfacere şi a altor locuri publice (străzi, trotuare etc.) în vederea depozitării de materiale diverse, vînzării sau confecţionării de produse ori pentru prestarea de servicii sau executarea unor lucrări de construcţii, taxele pentru utilizarea mijloacelor de publicitate, afişaj şi reclamă în locuri publice, taxa pentru folosirea terenurilor ce se scot din fondul forestier în vederea executării unor lucrări, taxe pentru acordarea licenţelor în vederea practicării jocurilor de noroc. Şi exemplele pot continua cu taxele aplicabile aeronavelor româneşti pentru utilizarea aeroporturilor civile, instalaţiilor şi serviciilor de navigaţie aeriană pe teritoriul României, precum şi pentru asistenţa tehnică acordată acestor aeronave, călătorilor, bagajelor şi mesageriilor transportate la bordul lor (taxa de aterizare, de iluminat, de staţionare şi taxa de servicii pentru călători), taxe pentru trecerea podurilor peste Dunăre de la Giurgeni–Vadu Oii şi Feteşti–Cernavodă, taxe pentru înmatricularea autovehiculelor şi remorcilor şi schimbarea caracteristicilor tehnice şi de folosire ale acestora, taxe de timbru pentru acţiunile şi cererile introduse de persoanele juridice la instanţele judecătoreşti, actele de notariat şi serviciile prestate de acestea şi pentru activităţile efectuate de alte organe sau instituţii publice care primesc, întocmesc sau eliberează anumite acte ori rezolvă diferite interese ale solicitanţilor, taxe pentru înregistrarea şi examinarea cererilor de brevet de invenţie, menţinerea în vigoare a brevetelor de invenţie, precum şi pentru orice alte acte sau servicii efectuate de Oficiul de Stat pentru Invenţii şi Mărci în legătură cu brevetele de

Scanned with OKEN Scanner

invenţie, taxe pentru cererile prin care se solicită obţinerea protecţiei în România a mărcilor de fabrică, de comerţ sau de serviciu, cît şi înregistrarea de denumiri de origine a produselor, taxe pentru înregistrarea desenelor sau modelului industrial, taxe de compensaţie precum şi alte impozite şi taxe.

Fiecare din elementele menţionate se caracterizează prin anumite trăsături determinate de modul de calcul, plată etc. În acelaşi timp, însă, datoriile unităţilor patrimoniale faţă de bugetul statului sau bugetele locale pentru alte impozite şi taxe îşi găsesc un mod comun de exprimare în contabilitate tot prin intermediul contului **635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**, dînd astfel posibilitatea includerii lor în ansamblul cheltuielilor de exploatare. Se debitează în cursul exerciţiului financiar, prin creditul contului 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate", cu obligaţiile faţă de bugetul statului sau bugetele locale privind impozitul pe ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport, impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, precum şi pentru alte impozite şi taxe. Dacă obligaţiile menţionate se consemnează pe măsura plăţii lor efective, contul analizat intră în corelaţie cu contul 5121 „Conturi la bănci în lei" sau 5311 „Casa în lei", după caz.

Taxele şi alte impozite plătite anticipat repartizate în perioadele sau exerciţiile următoare pe cheltuieli, conform scadenţarelor, se trec, de asemenea, în debitul contului analizat şi în creditul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans". Cheltuielile totale cu alte impozite şi taxe datorate de către unităţile patrimoniale se înscriu la sfîrşitul exerciţiului financiar în creditul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate", cu ocazia închiderii lui prin debitul **contului 121 „Profit şi pierdere".**

Datoriile şi vărsămintele de efectuat, conform prevederilor legale, către **alte organisme publice** se evidenţiază în debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" şi în creditul contului 447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate". Este vorba de contribuţia la constituirea fondului special pentru modernizarea drumurilor publice, a fondului de risc şi accident pentru protecţia specială a persoanelor handicapate etc. Taxa pentru folosirea terenurilor, taxa asupra mijloacelor de transport, cotele prevăzute de lege pentru constituirea fondului special pentru modernizarea drumurilor publice etc. se înregistrează distinct în conturi analitice, în cadrul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate".

Pentru înţelegerea contabilizării aspectelor menţionate, dăm următorul exemplu: agentul economic înregistrează accize datorate în valoare de 200 000 lei pentru carburanţii achiziţionaţi din producţie internă şi din import, care au fost vînduţi către populaţie şi alte unităţi patrimoniale, taxa asupra mijloacelor de transport cu tracţiune mecanică (500.000 lei), taxa pentru înregistrarea şi examinarea cererilor de brevete şi invenţii (100.000 lei) şi suma de 400.000 lei, reprezentînd contribuţia la fondul special pentru modernizarea drumurilor publice etc. Acţiunile şi cererile introduse la instanţele judecătoreşti şi

Scanned with OKEN Scanner

trecerea podurilor peste Dunăre de la Giurgeni–Vadu Oii şi Feteşti–Cernavodă sînt taxate cu suma de 30.000 lei plătită în numerar. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) accizele datorate pentru carburanţii achiziţionaţi şi vînduţi către populaţie şi alţi agenţi economici, lei 200000:

			D	C
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	200000	200000

2) alte impozite şi taxe datorate bugetului în sumă de 600000 lei şi taxele de 30000 lei plătite în numerar:

			D	C
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	% 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“ 5311 „Casa în lei“	630000	 600000 30000

3) obligaţia de 400000 lei către fondul special pentru modernizarea drumurilor publice etc. şi închiderea contului de cheltuieli cu întregul său sold de 1230000 lei:

			D	C
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate“	400 000	400000
121 „Profit şi pierdere“	=	635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	1230000	1230000

Diversitatea cazuisticii practice concrete generează şi alte corespondenţe contabile ale contului analizat. Este cazul conturilor 4426 „TVA deductibilă“, care înregistrează în creditul său, prin debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“, **partea din taxa pe valoarea adăugată deductibilă, devenită nedeductibilă,** precum şi 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată“. În debitul penultimului cont, în corespondenţă cu creditul ultimului cont, se evidenţiază următoarele:

a) taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor peste normele legale neimputabile;

b) taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit;

c) taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură.

Să încercăm, deci, să derulăm, cu ajutorul mai multor operaţiuni economice, modul de contabilizare a sumelor datorate de unitatea patrimonială bugetului de stat reprezentînd:

Scanned with OKEN Scanner

A) taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor peste normele legale neimputabile:

1) scoaterea din gestiune a materiilor prime (20000 lei) și a furajelor (50000) constatate lipsă la inventar peste normele legale neimputabile și reflectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor respective (12600 lei):

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	300 „Materii prime“	20000	20000
6016 „Cheltuieli privind furajele“	=	3016 „Furaje“	50 000	50000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	12600	12600

2) ieșirea de scule din gestiunea unității constatate degradate în depozitul unității (16 000 lei) și de obiecte de inventar aflate în folosință, stabilite lipsă la inventar peste normele legale neimputabile (60000 lei), cît și evidențierea TVA aferentă lipsurilor menționate (76000 lei × 18% = 13680 lei):

			D	C
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	16000	16000
322 „Uzura obiectelor de inventar“	=	321 „Obiecte de inventar“	60000	60000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	13680	13680

3) scoaterea animalelor și păsărilor din gestiune, ca urmare a pierderilor prin mortalități înregistrate peste normele legale neimputabile, evidențiate la un cost de achiziție de 80000 lei; diferențele de preț în plus, aferente acestor active, incluse pe cheltuielile exercițiului sînt de 1600 lei. Valoarea la preț de înregistrare a animalelor obținute din producție proprie, pierdute prin mortalități și neimputabile este de 50000 lei, iar mărimea TVA aferentă de 9000 lei:

			D	C
606 „Cheltuieli cu animalele și păsările“	=	%	81600	
		361 „Animale și păsări“		80000
		368 „Diferențe de preț la animale și păsări“		1600
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	14688	14688
711 „Venituri din producția stocată“	=	361 „Animale și păsări“	50000	50000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	9000	9000

4) scăderea din contul de gestiune a lipsurilor peste normele legale de semințe, care nu pot fi imputate, înregistrate la prețul standard de 110000 lei; diferențele de preț în minus, aferente bunurilor respective ieșite din gestiune pe această cale, sînt de 10000 lei, iar TVA aferentă este de 18000 lei (100000 lei × 18% = 18000 lei):

			D	C
6015 „Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat“	=	3015 „Semințe și materiale de plantat“	110000	110000
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“	=	6015 „Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat“	10000	10000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	18000	18000

5) evidențierea cheltuielilor de 200000 lei aferente producției neterminate, constatate lipsă sau degradate peste normele legale, care nu pot fi imputate:

			D	C
711 „Venituri din producția stocată“	=	331 „Produse în curs de execuție“	200000	200000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	36000	36000

6) ieșirea din patrimoniul unității de desfacere en gros a mărfurilor constatate lipsă la inventar peste normele legale ce nu pot fi imputate (120000 lei) și reflectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor respective (100000 lei × 18% = 18000 lei):

			D	C
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	100000 20000	120000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	18 000	18000

7) scoaterea din gestiunea unității de desfacere în detail a mărfurilor lipsă sau depreciate peste normele legale neimputabile (141600 lei) și consemnarea taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare minusurilor respective (100 000 lei × 18% = 18000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	371		141600
607 „Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	100000	
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			20000	
4428 „TVA neexigibilă“			21600	
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	18000	18000

8) ieşirea de mărfuri degradate, peste normele legale ce nu pot fi imputate (153400 lei) ,din patrimoniul unităţii de alimentaţie publică şi evidenţierea taxei pe valoarea adăugată aferentă scăzămintelor respective (18000 lei):

			D	C
%	=	371		153400
607 „Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	100000	
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			30000	
4428 „TVA neexigibilă“			23400	
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	18000	18000

9) scăderea din gestiune a mărfurilor provenite din producţie proprie constatate lipsă peste normele legale neimputabile (330400 lei) şi evidenţierea taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare minusurilor respective (36000 lei):

			D	C
%	=	371		330400
711 „Venituri din producţia stocată“		„Mărfuri“	200000	
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			80000	
4428 „TVA neexigibilă“			50400	
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	36000	36000

B) taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit. Este vorba de preluarea de către agentul economic a unor bunuri cumpărate sau fabricate de acesta, în vederea folosirii lor, sub orice formă, în scop personal sau pentru a fi puse la dispoziţia altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit, cu unele excepţii prevăzute de lege (aceste excepţii se referă la bunurile donate în scopuri umanitare şi pentru sprijinirea activităţilor sociale, culturale şi sportive, precum şi la cele folosite pentru acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate, însă numai în limita

Scanned with OKEN Scanner

plafoanelor valorice stabilite în baza legii bugetare), de utilizarea de către agenţii economici, pentru activitatea proprie, a unor produse realizate în unităţile acestora, cu excepţia celor încorporate direct în bunurile sau serviciile realizate, de serviciile folosite pentru nevoile unităţii sau făcute cu titlu gratuit unor persoane fizice sau juridice etc., astfel:

B_1) taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor folosite în scop personal de către agentul economic din cele fabricate de către acesta:

1) unitatea patrimonială „A" obţine tractoraşe în valoare de 700 milioane lei, ce urmează să le livreze clienţilor prin magazinul propriu:

			D	C
345 „Produse finite"	=	711 „Venituri din producţia stocată"	700000000	700000000

2) din producţia realizată ea reţine două bucăţi, în valoare de 16000000 lei, în vederea utilizării lor pentru nevoile sale, adică pentru executarea unor lucrări în sera proprie; taxa pe valoarea adăugată aferentă este de 2880000 lei:

			D	C
2123 „Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	=	345 „Produse finite"	16000000	16000000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	4427 „TVA colectată"	2880000	2880000

3) valoarea la preţ de înregistrare (684000000 lei) a tractoraşelor vîndute ca atare (evidenţiate mai întîi ca mărfuri), ieşirea din gestiune a mărfurilor în valoare de 820800000 lei şi încasarea valorii mărfurilor vîndute în numerar [820800000 lei + (820800000 lei × 18%) = 968544000 lei]:

			D	C
371 „Mărfuri"	=	% 345 „Produse finite" 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	820800000	 684000000 136800000
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile" 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	=	371 „Mărfuri"	 684000000 136800000	820800000
5311 „Casa în lei"	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor" 4427 „TVA colectată"	968544000	 820800000 147744000

Se observă că pentru tractoraşele vîndute ca atare prin magazinul propriu, taxa pe valoarea adăugată s-a calculat în momentul vînzării acestor bunuri. Pentru cele două imobilizări corporale reţinute pentru nevoile proprii ale

Scanned with OKEN Scanner

agentului economic, taxa pe valoarea adăugată s-a determinat în momentul preluării acestora de către unitatea patrimonială în vederea folosirii lor în scopul ei, ca și cînd ar fi fost livrate la alți agenți economici.

B_2) taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor folosite în scop personal de către agentul economic din cele cumpărate de către acesta:

1) societatea comercială „Sireţică" achiziţionează televizoare color în valoare de 500000000 lei; valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor de felul acesta intrate în gestiune este de 100000000 lei:

			D	C
%	=	401		590000000
371 „Mărfuri"		„Furnizori"	500000000	
4426 „TVA deductibilă"			90000000	
371 „Mărfuri"	=	378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	100000000	100000000

2) un televizor în valoare de 800000 lei (exclusiv TVA) este reţinut și instalat la clubul unităţii pentru nevoile sale; taxa pe valoarea adăugată aferentă este de 144000 lei:

			D	C
%	=	371		960 000
2127 „Unelte, dispozitive, instrumente, mobilier și aparatură birotică"		„Mărfuri"	800 000	
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"			160 000	
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	=	4427 „TVA colectată"	144 000	144 000

B_3) taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor predate cu titlu gratuit unor peărsoane fizice sau juridice din cele fabricate (obţinute) de către agentul economic:

1) societatea comercială „A" acordă lunar, cu titlu gratuit, 10 litri bere pentru fiecare salariat (10 litri × 400 lei/1 × 300 salariaţi = 1200000 lei), iar regia autonomă „S" pune anual la dispoziţia salariaţilor, în mod gratuit, 8 m.c. lemn pentru construcţii; taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor predate cu titlu gratuit este de 216000 lei și, respectiv, 252000 lei:

			D	C
711 „Venituri din producţia stocată"	=	345 „Produse finite"	1200000	1200000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	=	4427 „TVA colectată"	216000	216000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
711 „Venituri din producţia stocată“	=	345 „Produse finite“	1400000	1400000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	252000	252000

2) societatea comercială „B“ acordă zilnic, în mod gratuit, două pîini pentru fiecare salariat, iar cea de industrializare a cărnii pune la dispoziţia salariaţilor, în mod gratuit, bunuri de felul acesta în valoare de 400000 lei/lună. Pentru evidenţierea ieşirii valorilor menţionate din patrimoniu, cît şi pentru consemnarea TVA se fac aceleaşi înregistrări contabile ca şi cele de la punctul (B_3–1).

B_4) taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor folosite de către agentul economic pentru acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate peste limita plafoanelor valorice stabilite în baza legii bugetare:

1) societatea comercială obţine produse finite în valoare de 800000 lei. Bunurile folosite pentru asemenea acţiuni în cadrul plafoanelor valorice stabilite în baza legii bugetare reprezintă 150000 lei, iar cele utilizate în aceste scopuri peste limita legală au valoarea de 160000 lei; taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor (fabricate) folosite de către agentul economic pentru acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate, peste limita plafoanelor valorice stabilite în baza legii bugetare, este de 28800 lei (160000 lei × 18% = 28800 lei):

			D	C
345 „Produse finite“	=	711 „Venituri din producţia stocată“	800000	800000
623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate“	=	345 „Produse finite“	150000	150000
623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate“	=	345 „Produse finite“	160000	160000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	28800	28800

2) societatea comercială cumpără mărfuri în valoare de 400000 lei; adaosul comercial aferent este de 80000 lei. Bunurile folosite pentru acţiunile de protocol în şi peste limita plafoanelor valorice stabilite în baza legii bugetare au valoarea de 200000 lei şi, respectiv, 80000 lei. Taxa pe valoarea adăugată aferentă este de 14400 lei (80000 lei × 18% = 14400 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		472000
371 „Mărfuri“		„Furnizori“	400000	
4426 „TVA deductibilă“			72000	
371 „Mărfuri“	=	378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	80000	80000
%	=	371 „Mărfuri“		240000
623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate“			200000	
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			40000	
%	=	371 „Mărfuri“		96000
623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate“			80000	
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			16000	
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	14400	14400

Reiese, din articolele contabile întocmite la punctul (B_4), că pentru bunurile (fabricate sau cumpărate) folosite de către agentul economic pentru acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate în limita plafoanelor valorice stabilite în baza legii bugetare nu se calculează taxa pe valoarea adăugată. Pentru bunurile utilizate de agentul economic în aceste scopuri peste limita plafoanelor valorice menţionate, se determină taxa pe valoarea adăugată colectată.

B_5) taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor donate în scopuri umanitare şi pentru sprijinirea activităţilor sociale, culturale şi sportive peste limita plafoanelor stabilite în baza legii bugetare:

1) societatea comercială obţine produse finite în valoare de 1500000 lei. Bunuri de felul acesta, în valoare de 400000 lei, au fost predate pentru sprijinirea activităţilor sportive în cadrul plafonului aprobat, iar cele donate în scopuri umanitare peste limita plafoanelor stabilite în baza legii bugetare reprezintă 100000 lei; taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor donate în scopuri umanitare peste limita plafonului aprobat în baza legii bugetare este de 18000 lei:

			D	C
345 „Produse finite“	=	711 „Venituri din producţia stocată“	1500000	1500000
6712 „Donaţii şi subvenţii acordate“	=	345 „Produse finite“	400000	400000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6712 „Donaţii şi subvenţii acordate“	=	345 „Produse finite“	100000	100000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	18000	18000

2) societatea comercială se aprovizionează cu combustibili în valoare de 300000 lei; 80% din bunuri sînt donate în scopuri umanitare în cadrul plafonului aprobat, iar diferenţa reprezintă utilităţi de felul acesta predate pentru sprijinirea activităţilor culturale, peste limita plafoanelor stabilite în baza legii bugetare; taxa pe valoarea adăugată aferentă reprezintă 10800 lei (60000 lei × × 18% = 10800 lei):

			D	C
% 3012 „Combustibili“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	300000 54000	354000
6712 „Donaţii şi subvenţii acordate“	=	3012 „Combustibili“	240000	240000
6712 „Donaţii şi subvenţii acordate“	=	3012 „Combustibili“	60000	60000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	10800	10800

Din articolele contabile întocmite la punctul (B_5) reiese că şi pentru bunurile (obţinute din producţie proprie sau cumpărate) donate de către agentul economic în scopuri umanitare şi pentru sprijinirea activităţilor sociale, culturale şi sportive în cadrul plafonului aprobat nu se calculează taxa pe valoarea adăugată. Pentru bunurile donate de către agentul economic în scopurile arătate peste limita plafoanelor valorice stabilite în baza legii bugetare se determină taxa pe valoarea adăugată colectată.

B_6) taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor folosite în scop personal sau pentru nevoile unităţii:

1) unitatea patrimonială „A“, specializată în reparaţii autocamioane, care constituie activitatea ei de bază, a executat o reparaţie capitală în valoare de 1600000 lei (piese de schimb, salarii, C.A.S. etc.) la un autocamion al său, cu care se efectuează activitatea de aprovizionare şi de expediere a produselor. Taxa pe valoarea adăugată aferentă este de 288000 lei (1600000 lei × × 18% = 288000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb“	=	3014 „Piese de schimb“	560000	560000
641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	=	421 „Personal–remunerații datorate“	800000	800000
6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale“	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“	200000	200000
6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj“	=	4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj“	40000	40000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	288000	288000

2) societatea comercială agromec „A“ efectuează lucrări agricole diverșilor agenți economici. Ea lucrează, totodată, și terenul propriu ce costă 700000 lei (salarii, C.A.S. etc.). Taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor executate pentru nevoile unității (700000 lei × 18% = 126000 lei), cît și cheltuielile ocazionate de efectuarea acestor operațiuni, se evidențiază prin aceleași înregistrări ca și cele de la punctul (1).

B_7) taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor făcute cu titlu gratuit unor persoane fizice sau juridice:

1) unitatea de telecomunicații „X“ prestează lunar, pentru salariații săi, servicii gratuite la nivelul a 100 de impulsuri. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii făcute cu titlu gratuit salariaților de către agentul economic se evidențiază în debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ și în creditul contului 4427 „TVA colectată“;

2) societatea comercială de transport „T“ a efectuat gratuit o excursie cu personalul unității. Excursia a costat 800000 lei, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de felul acesta efectuate cu titlu gratuit este de 144000 lei:

			D	C
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	144000	144000

C) taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură. În această categorie intră reducerea tarifului energiei electrice și termice consumate în locuințe, de care beneficiază unele categorii de salariați, primirea unei părți din salariu sub forma unor produse, acordarea unor locuințe de serviciu, efectuarea de transporturi în interesul personalului, vărsarea unei părți a remunerației sub forma serviciilor acordate drept plată în natură ș.a.m.d., astfel:

Scanned with OKEN Scanner

C_1) taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură. Gazul, electricitatea, căldura, frigul și alte bunuri similare sînt considerate bunuri mobiliare corporale. Plata la un preț redus cu 50% a energiei electrice și termice consumate în locuințe de către salariații de la RENEL și, respectiv, de la centralele termice, produsele puse la dispoziția salariaților drept plată în natură etc. reprezintă bunuri acordate acestora sub forma avantajelor în natură. Taxa pe valoarea adăugată aferentă procentului de 50% din prețul energiei (electrice și termice) consumate în locuințe de salariații unităților menționate, ce se suportă de către acestea, se evidențiază în debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" și în creditul contului 4427 „TVA colectată".

Salariul în natură (avantajul în natură) reprezintă o anumită parte a remunerației ce nu este vărsată sub formă bănească, ci este pusă la dispoziția personalului sub formă de produse. Evaluarea produselor ca plată în natură se face la prețul de vînzare practicat de unitate pentru produsele obținute din producție proprie și la prețul de aprovizionare pentru alte bunuri. Salariile datorate personalului se evidențiază în debitul contului 641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului" și în creditul contului 421 „Personal–remunerații datorate". Valoarea produselor agricole livrate salariaților unității ca plată în natură se evidențiază în debitul ultimului cont prin creditul contului 701 „Venituri din vînzarea produselor finite". Concomitent se evidențiază ieșirea din patrimoniu a produselor agricole livrate salariaților ca plată în natură, precum și înregistrarea taxei pe valoarea adăugată aferente, astfel:

1) evidențierea remunerațiilor datorate personalului pe luna iunie 199. în sumă de 10000000 lei și a reținerilor din salarii de 7400000 lei:

			D	C
641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	=	421 „Personal–remunerații datorate"	10000000	10000000
421 „Personal–remunerații datorate"	=	% 444 „Impozitul pe salarii" 4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj" 4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară" 427 „Rețineri din remunerații datorate terților" 425 „Avansuri acordate personalului"	7400000	 3000000 100000 300000 200000 3800000

2) obținerea produselor finite la un cost de producție de 2500000 lei, livrarea lor către salariați la un preț de 2600000 lei, ca plată în natură, scăderea

Scanned with OKEN Scanner

din gestiune a bunurilor respective și evidențierea taxei pe valoarea adăugată aferente:

			D	C
345 „Produse finite“	=	711 „Venituri din producția stocată“	2500000	2500000
421 „Personal–remunerații datorate“	=	701 „Venituri din vînzarea produselor finite“	2600000	2600000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	468000	468000
711 „Venituri din producția stocată“	=	345 „Produse finite“	2500000	2500000

C_2) taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură. Primirea unei părți din salariu poate avea loc și sub forma acordării unor locuințe de serviciu salariaților, efectuării de transporturi în interesul personalului și sub forma altor servicii acordate ca plată în natură. Evaluarea serviciilor acordate drept plată în natură se face pe baza tarifelor practicate pentru asemenea servicii în momentul efectuării acestei plăți.

Salariile cuvenite personalului se înregistrează în debitul contului 641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“ și în creditul contului 421 „Personal–remunerații datorate“. Valoarea serviciilor prestate în interesul personalului de către unitatea patrimonială și acordate ca plată în natură se consemnează în debitul contului care ține evidența decontărilor cu personalul, pentru salariile cuvenite acestora în bani sau în natură, și în creditul contului 708 „Venituri din activități diverse“. Concomitent se evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură, astfel:

1) contabilizarea plății salariilor nete în sumă de 500000 lei sub forma unor servicii prestate în interesul lor de către unitatea patrimonială.

			D	C
421 „Personal–remunerații datorate“	=	708 „Venituri din activități diverse“	500000	500000

2) evidențierea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură:

			D	C
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	90000	90000

Scanned with OKEN Scanner

Đ) partea din taxa pe valoarea adăugată deductibilă, devenită nedeductibilă.

Potrivit art. 18 din Ordonanţa Guvernului României nr. 3/27.07.1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobată prin Legea nr. 130/29.12.1992, plătitorii taxei pe valoarea adăugată au dreptul la **deducerea (scăderea)** taxei aferente intrărilor de bunuri sau servicii destinate realizării de operaţii impozabile din **taxa facturată (colectată)** pentru bunurile livrate şi serviciile prestate. Prin bunuri şi servicii achiziţionate pentru realizarea de operaţii impozabile se înţeleg materiile prime şi materialele consumabile, obiectele de inventar, mijloacele fixe, cît şi alte bunuri şi servicii cumpărate ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producţie sau de circulaţie, după caz. Exercitarea dreptului de deducere nu se face pentru fiecare operaţiune în parte, ci pentru ansamblul operaţiunilor privind livrări de bunuri, prestări de servicii, aprovizionări de la terţi sau consumuri din producţie proprie realizate pe parcursul unei luni.

Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la[1]:

a) bunuri şi servicii destinate realizării de operaţiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată;

b) bunuri şi servicii destinate folosirii lor în scop personal sau punerii acestora în mod gratuit la dispoziţia altor persoane fizice sau juridice;

c) bunuri şi servicii achiziţionate de furnizor sau prestator în contul clientului şi care apoi se decontează acestuia;

d) servicii de transport, hoteliere, de restaurant şi altele efectuate pentru activitatea de intermediere în turism şi care sînt utilizate sau consumate de turişti;

e) alte cheltuieli care nu au legătură directă şi exclusivă cu activitatea agentului economic, cum ar fi cele pentru: distracţie, divertisment, achiziţionarea şi întreţinerea autoturismelor folosite pentru activităţi ce nu au drept scop obţinerea de profit.

Sistemul de funcţionare a taxei pe valoarea adăugată se sprijină, aşadar, pe principiul potrivit căruia din taxa facturată pentru bunurile livrate şi serviciile prestate se scade taxa aferentă bunurilor sau serviciilor achiziţionate destinate realizării operaţiilor impozabile. Diferenţa de taxă în plus se varsă la bugetul de stat, iar cea în minus se regularizează în condiţiile prevăzute de lege.

Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, agenţii economici sînt obligaţi[2]:

---

[1] Hotărîrea Guvernului României nr. 233/31 mai 1993 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, Monitorul Oficial al României nr. 114/31 mai 1993

[2] Ordonanţa Guvernului României nr. 3/27.07.1992 privind taxa pe valoarea adăugată, Monitorul Oficial al României nr. 200/17.08.1992

Scanned with OKEN Scanner

a) să justifice prin documente legal întocmite, cuantumul taxei. Acestea sînt: facturile sau alte documente înlocuitoare, pentru bunurile și serviciile cumpărate de la furnizorii din țară; declarația vamală de import, vizată de organele vamale pentru importuri; documentul care confirmă achitarea taxei de către agentul economic, pentru livrările către sine;

b) să justifice că bunurile în cauză sînt destinate pentru nevoile agentului economic și sînt proprietatea acestuia.

Dreptul de deducere se exercită pe două căi, și anume:

1) prin reținerea din suma reprezentînd taxa pe valoarea adăugată, pentru livrările de bunuri și serviciile prestate, a taxei aferente intrărilor (de bunuri ori de servicii);

2) prin rambursarea de către organul fiscal a sumei reprezentînd diferența dintre taxa aferentă intrărilor și taxa facturată de agentul economic pentru livrările de bunuri sau serviciile prestate.

Agenții economici care folosesc, pentru nevoile firmei, bunuri sau servicii achiziționate sau realizate în unitățile proprii, au dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, numai dacă realizează exclusiv operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată. În situația în care un agent economic *realizează atît operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată, cît și operațiuni scutite de plata acestei taxe, **dreptul de deducere** se determină în raport cu participarea bunurilor sau serviciilor achiziționate la realizarea operațiunilor impozabile **(prorata de deducere a taxei pe valoarea adăugată)**.*

Gradul de participare a bunurilor și serviciilor achiziționate la realizarea de operațiuni impozabile se determină lunar, ca raport între suma reprezentînd contravaloarea bunurilor livrate și serviciilor prestate supuse taxei pe valoarea adăugată și totalul operațiunilor realizate în luna respectivă, astfel:

$$K = \frac{Cblit + Cspit + Cbse}{Cblit + Cspit + Cbse + Cbsli}, \qquad (5)$$

în care:

K reprezintă prorata de deducere a taxei pe valoarea adăugată sau coeficientul de participare a bunurilor și serviciilor achiziționate la realizarea de operațiuni impozabile;

Cblit – contravaloarea bunurilor livrate la intern cu taxa 18%;

Cspit – contravaloarea serviciilor prestate la intern cu taxa 18%;

Cbse – contravaloarea bunurilor și serviciilor exportate cu taxa zero;

Cbsli – contravaloarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate la intern scutite de taxă.

Coeficientul astfel determinat se înmulțește apoi cu mărimea taxei pe valoarea adăugată deductibilă (evidențiată cu ajutorul contului 4426 „TVA deductibilă") în vederea obținerii sumei deductibile din taxa pe valoarea adăugată colectată. În debitul contului 4427 „TVA colectată" și în creditul

Scanned with OKEN Scanner

contului 4426 „TVA deductibilă" se înregistrează suma deductibilă din taxa pe valoarea adăugată colectată.

Diferența dintre taxa pe valoarea adăugată deductibilă și suma deductibilă din taxa pe valoarea adăugată colectată reprezintă **partea din taxa pe valoarea adăugată deductibilă, devenită nedeductibilă.** Ea se consemnează într-un cont de cheltuieli (635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" = 4426 „TVA deductibilă"), întrucît agentul economic nu are drept de deducere a taxei.

Admitem, spre exemplu, că societatea comercială „S" se aprovizionează, în luna iunie, cu materii prime în valoare de 2200000 lei; taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate este de 396000 lei (2200000 lei × × 18% = 396000 lei). În această lună, ea a livrat produse finite în sumă totală de 3400000 lei, din care:

a) la intern, în valoare de 3100000 lei, cu o cotă de impozitare de 18%;

b) la export, în valoare de 100000 lei, cu cota zero de impozitare, deci fără TVA;

c) la intern, în valoare de 200000 lei, scutite de TVA. Articolele contabile întocmite corespund conținutului următoarelor operațiuni economice:

1) achiziționarea de materii prime în valoare de 2200000 lei și evidențierea TVA aferente de 396000 lei:

			D	C
%	=	401		2596000
300 „Materii prime"		„Furnizori"	2200000	
4426 „TVA deductibilă"			396000	

2) contabilizarea veniturilor în sumă de 3100000 lei obținute din produsele finite livrate la intern cu taxa pe valoarea adăugată de 18%:

			D	C
411 „Clienți"	=	%	3658000	
		701 „Venituri din vînzarea produselor finite"		3100000
		4427 „TVA colectată"		558000

3) înregistrarea veniturilor în sumă de 100000 lei obținute din livrarea produselor finite la export, cu cota zero de impozitare, deci fără TVA:

			D	C
411 „Clienți"	=	701 „Venituri din vînzarea produselor finite"	100000	100000

4) reflectarea veniturilor obținute din vînzarea produselor finite la intern (pîine, unt etc.), scutite de TVA, în valoare de 200000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	701 „Venituri din vînzarea produselor finite“	200000	200000

5) determinarea proratei de deducere a taxei pe valoarea adăugată și contabilizarea sumei deductibile din TVA colectată:

a) $K = \frac{3100000 \text{ lei} + 100000 \text{ lei}}{3100000 \text{ lei} + 100000 \text{ lei} + 200000 \text{ lei}} \times 100\% = 94\%;$

b) suma deductibilă din TVA colectată: 94% × 396000 lei = 372240 lei:

			D	C
4427 „TVA colectată“	=	4426 „TVA deductibilă“	372240	372240

6) stabilirea și înregistrarea părții din taxa pe valoarea adăugată deductibilă, devenită nedeductibilă pentru suma de 23760 lei, adică: 396000 lei – – 372240 lei = 23760 lei:

			D	C
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4426 „TVA deductibilă“	23760	23760

7) evidențierea taxei pe valoarea adăugată de plată datorată bugetului statului (558000 lei – 372240 lei = 185760 lei) și vărsarea ei în totalitate:

			D	C
4427 „TVA colectată“	=	4423 „TVA de plată“	185760	185760
4423 „TVA de plată“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	185760	185760

Din articolul contabil întocmit pentru operațiunea (4), rezultă că agentul economic a efectuat și operațiuni scutite de TVA pentru produsul important pentru consumul populației care este, în cazul exemplului luat, pîinea. Materiile prime achiziționate de producător pentru obținerea pîinii intră însă în sfera de aplicare a TVA, dar el nu are dreptul să o deducă. Neavînd drept de deducere, producătorul de pîine include taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă pe costuri prin articolul contabil de la operațiunea (6).

2.13. Factura cheltuielilor cu personalul și consemnarea lor în contabilitate

Creșterea eficienței economice presupune nu numai utilizarea rațională a resurselor materiale, ci și micșorarea consumului de muncă vie. De aceea, un mare rol în determinarea gradului eficienței economice îl are cunoașterea cheltuielilor cu remunerațiile personalului și a celor determinate în funcție de acestea și incluse în costul lucrărilor, serviciilor sau produselor pe considerente de ordin practic. Din ultima categorie fac parte și cheltuielile privind asigurările

Scanned with OKEN Scanner

și protecția socială. Pentru fiecare din cheltuielile menționate se folosește cîte un cont care reflectă mărimea lor.

2.13.1. Cheltuieli cu remunerațiile personalului

Posesorului muncii prestate în condițiile prevăzute în contractul individual de muncă îi revine un salariu în bani așa cum s-a convenit la încheierea acestuia. Fiind un preț al muncii întrebuințate de întreprinzătorul care a cumpărat munca sau mîna de lucru, salariul angajează existența fizică a salariatului și demnitatea persoanei apte de muncă. Partea cea mai importantă a cheltuielilor cu remunerațiile personalului o reprezintă **salariul de bază**. La acesta se adaugă sporurile pentru vechimea în muncă, condițiile în care se desfășoară activitatea, munca efectuată peste programul normal de lucru etc., precum și alte elemente.

Operațiile economice care trebuie evidențiate în legătură cu remunerațiile personalului privesc mai multe aspecte. Dintre acestea ne vom referi doar la reflectarea în contabilitate a remunerațiilor și a altor drepturi cuvenite personalului, atît ca obligație a unității patrimoniale față de aceștia, cît și ca o cheltuială importantă de exploatare care se include în costul produselor, lucrărilor sau serviciilor. Acest lucru se realizează cu ajutorul conturilor **641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului"** și 421 „Personal–remunerații datorate". În debitul primului cont se înregistrează, prin creditul celui de-al doilea, suma remunerațiilor și a altor drepturi cuvenite întregului personal din cadrul unei unități patrimoniale.

Drepturile de personal pentru care nu s-au întocmit statele de plată, aferente exercițiului încheiat, se înscriu tot în debitul primului cont și în creditul contului 4281 „Alte datorii în legătură cu personalul". La sfîrșitul exercițiului financiar, cu ocazia închiderii sale, primul cont își transferă soldul în debitul **contului 121 „Profit și pierdere"** în vederea calculării rezultatului acestuia.

Urmează un exemplu din care rezultă că totalul remunerațiilor cuvenite personalului unității patrimoniale, stabilit pe baza statelor de plată, este de 1500000 lei, din care 900000 lei pentru personalul direct productiv, 200000 lei pentru personalul tehnic-administrativ din cadrul secțiilor și 400000 lei pentru cel cu atribuții de conducere, organizare și administrare de ansamblu a agentului economic. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) valoarea remunerațiilor cuvenite personalului din cadrul unității:

641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	=	421 „Personal–remunerații datorate"	D 1500000	C 1500000

2) închiderea contului de cheltuieli cu întregul său sold de 1500000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	1500000	1500000

2.13.2. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială

Asigurările și protecția socială reprezintă în economia de piață o necesitate obiectivă și se înfăptuiesc prin acordarea de pensii, indemnizații pentru incapacitate temporară de muncă (determinată de boală sau accident), sarcină și lehuzie, îngrijirea copilului bolnav pînă la vîrsta de 3 ani și creșterea copilului pînă la împlinirea vîrstei de un an, precum și de ajutoare sociale, de deces și proteze pentru salariați etc. Principalele surse de venituri ale bugetului asigurărilor sociale de stat și, respectiv, ale bugetului fondului pentru plata ajutorului de șomaj sînt contribuțiile agenților economici la asigurările sociale și la fondul pentru plata ajutorului de șomaj.

Înregistrarea celor două contribuții trebuie să reflecte, pe de o parte, includerea lor în costul produselor, lucrărilor și serviciilor precum salariile, materiile prime și materialele consumate etc., iar pe de altă parte, obligația unității patrimoniale față de organele care gestionează fondurile, inclusiv decontarea (achitarea) sumelor respective. Pentru evidențierea operațiunilor economice legate de includerea celor două contribuții în volumul total al cheltuielilor de exploatare se folosește contul **645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială“.** El se dezvoltă în două subconturi operaționale adecvate naturii contribuției pe care unitățile patrimoniale sînt obligate să le plătească pentru constituirea fondului de asigurări sociale și a celui pentru ajutorul de șomaj. Acestea sînt: **6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale“** și **6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj“.** Acestora li se adaugă contul **6458 „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială“** care se debitează cu sumele acordate personalului sub formă de ajutoare materiale prevăzute, potrivit legii, în contractul colectiv de muncă, prin creditul contului 423 „Personal–ajutoare materiale datorate“.

Fiecare persoană juridică care folosește personal salariat determină contribuția de asigurări sociale prin aplicarea **unor cote asupra cîștigului brut realizat de salariați**, diferențiate în funcție de **grupele de muncă (I–III)** în care se încadrează aceștia. Mărimea ei se consemnează lunar în debitul contului 6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale“ și în creditul contului 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“. La baza acestei înregistrări stă recapitulația statelor de plată a salariilor, în care, pe grupe de muncă, în funcție de timpul efectiv lucrat în locurile de muncă incluse în aceste grupe, se evidențiază numărul de salariați, fondul de salarii și contribuția de

Scanned with OKEN Scanner

asigurări sociale. Obligația agentului economic față de organele de asigurări sociale se înregistrează nu numai o dată pe lună, ci ori de cîte ori intervin lichidări salariale prin plecarea unor angajați sau în alte ocazii. La sfîrșitul fiecărui exercițiu financiar, contul 6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale" se închide prin preluarea soldului său debitor în **contul 121 „Profit și pierdere".**

Suportată din cheltuielile de producție, prestații sau de circulație este și contribuția la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj. Ea se calculează sub forma **unei cote procentuale de 5 la sută aplicată la salariile brute**, în baza statelor de plată. Includerea ei în cheltuielile de exploatare se realizează prin debitarea contului 6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj" și creditarea contului 4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj". Operațiunea de închidere a primului cont are loc la finele exercițiului financiar prin transferarea întregului sold asupra **contului de calcul al rezultatului acestuia.**

Pentru ușoara înțelegere a aspectelor prezentate, presupunem că mărimea cîștigului brut realizat de salariații unei societăți comerciale încadrați în grupa a II-a de muncă este de 500000 lei, a celui obținut de celelalte categorii de salariați de 1600000 lei, iar sumele acordate personalului sub formă de ajutoare materiale de 100000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) includerea în cheltuielile de exploatare a contribuției unității la asigurările sociale [(500000 lei × 30%) + (1600000 lei × 25%) = 550000 lei]:

			D	C
6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale"	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale"	550000	550000

2) suportarea din cheltuieli a contribuției unității patrimoniale la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj (2100000 lei × 5% = 105000 lei) și ajutoarele materiale acordate personalului propriu (100000 lei):

			D	C
6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj"	=	4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj"	105000	105000
6458 „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială"	=	423 „Personal–ajutoare materiale datorate"	100000	100000

3) închiderea celor trei subconturi de cheltuieli cu soldul lor debitor de 550000 lei, 105000 lei și, respectiv, 100000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	% 6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale“ 6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj“ 6458 „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială“	755000	550000 105000 100000

2.14. Contabilitatea pierderilor din creanțe

Sînt delimitate și evidențiate ca o structură distinctă toate creanțele sub forma **clienților dubioși sau aflați în litigiu**. În situația cînd nu se încasează creanța sau acțiunile de urmărire introduse la organele judecătorești au fost respinse, sumele respective se trec la pierderi. Contul cu ajutorul căruia se ține evidența pierderilor din creanțe suportate de către unitatea patrimonială este **654 „Pierderi din creanțe“**. În debitul său, prin creditul contului 416 „Clienți incerți“, se înregistrează sumele trecute pe pierderi cu ocazia scăderii din evidență a clienților dubioși sau în litigiu. Sumele reprezentînd taxa pe valoarea adăugată aferentă clienților insolvabili scoși din activ se consemnează în debitul contului 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată“ și în creditul contului 416 „Clienți incerți“. Se creditează cu ocazia decontării (repartizării) acestor pierderi asupra **rezultatului exercițiului financiar**. Contul de cheltuieli se închide în urma decontării pierderilor menționate.

Luăm în acest sens următorul exemplu: valoarea bunurilor livrate, a prestațiilor efectuate și a lucrărilor executate clienților „A“ și „B“, care se dovedesc rău platnici, este de 900.000 lei, iar cea de recuperat de la agentul economic „X“, cu care unitatea patrimonială este în litigiu întrucît contestă plata facturii nr. 100/12.10.199., este de 800.000 lei. Cele două sume se trec pe pierderi cu prilejul scăderii din evidență a clienților rău platnici („A“ și „B“) și, respectiv, a celui în litigiu („X“). Se contabilizează următoarele aspecte:

1) trecerea, la închiderea exercițiului financiar, la clienți dubioși sau rău platnici a creanței de 900000 lei și a sumei de încasat de 800000 lei de la agentul economic „X“, cu care unitatea patrimonială este în litigiu pînă la pronunțarea organelor judecătorești, procesul fiind încă în curs la finele anului 199.:

			D	C
416 „Clienți incerți“	=	411 „Clienți“	1700000	1700000

Scanned with OKEN Scanner

2) includerea la pierderi, în anul următor, a sumei de 1440680 lei cu ocazia scăderii din patrimoniu a clienţilor dubioşi şi în litigiu, evidenţierea sumei de 259320 lei reprezentînd taxa pe valoarea adăugată aferentă clienţilor insolvabili scoşi din activ şi închiderea contului corespunzător de cheltuieli cu întregul său sold de 1440680 lei:

			D	C
654 „Pierderi din creanţe“	=	416 „Clienţi incerţi“	1440680	1440680
4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată“	=	416 „Clienţi incerţi“	259320	259320
121 „Profit şi pierdere“	=	654 „Pierderi din creanţe“	1440680	1440680

Suma neîncasată (1.440.680 lei) **se înscrie în roşu, în decontul întocmit** pentru luna în care s-a obţinut hotărîrea definitivă a instanţei judecătoreşti, prin care s-a consemnat insolvabilitatea clienţilor, în rîndul destinat **regularizărilor** (5). Taxa pe valoarea adăugată aferentă sumelor neîncasate de la clienţii declaraţi insolvabili prin hotărîri judecătoreşti definitive (1.440.680 lei x 18% = = 259.320 lei) se înscrie, deasemenea, în **roşu,în** decontul întocmit, în rîndul 6 **(TVA aferentă regularizării)**.

2.15. Alte cheltuieli de exploatare şi contabilizarea lor

Consumurile de materii prime şi de materiale consumabile, cheltuielile ocazionate de consumurile de energie şi apă, amortizarea mijloacelor fixe şi uzura obiectelor de inventar, obligaţiile salariale şi celelalte datorii asimilate din momentul naşterii lor, lucrările şi serviciile executate de terţi deţin poziţie preponderentă în ansamblul cheltuielilor de exploatare. În structura acestora se cuprind şi **alte cheltuieli de exploatare**, în situaţia cînd acestea reprezintă operaţii curente ale unităţii. Este vorba de diferenţele rezultate din lichidarea datoriilor şi creanţelor, ca şi de reparaţiile capitale efectuate cu forţe proprii, repartizate în perioadele următoare conform scadenţarului.

Evidenţa altor cheltuieli de exploatare, în situaţia cînd acestea reprezintă operaţii curente ale unităţii, se ţine cu ajutorul contului **658 „Alte cheltuieli de exploatare“**. Înregistrarea în contabilitate a diferenţelor rezultate, de exemplu, din lichidarea împrumuturilor şi datoriilor asimilate, necesită debitarea contului 658 „Alte cheltuieli de exploatare“ şi creditarea contului 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“. Primul cont se mai debitează şi cu valoarea reparaţiilor capitale efectuate cu forţe proprii, repartizate în perioadele următoare conform scadenţarului, prin creditul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans“.

Scanned with OKEN Scanner

Diversitatea cazuisticii practice concrete generează și alte corespondențe contabile ale contului 658 „Alte cheltuieli de exploatare". La finele exercițiului financiar se transferă soldul debitor al contului analizat asupra **contului 121 „Profit și pierdere"**. Se înțelege, deci, că nici acest cont de cheltuieli de exploatare nu prezintă sold la finele perioadei, astfel:

			D	C
658 „Alte cheltuieli de exploatare"	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	4000000	4000000
121 „Profit și pierdere"	=	658 „Alte cheltuieli de exploatare"	4000000	4000000

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR FINANCIARE

Caracterizarea de ansamblu a cheltuielilor unității patrimoniale necesită și cunoașterea celor care sînt strict legate de activitatea financiară. Avem în vedere pierderile din creanțe legate de participanții și cele din vînzarea titlurilor de plasament, diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din operațiile curente și cele aferente disponibilităților în valută (la bănci și în caserie), dobînzile plătite sau datorate, aferente creditelor primite pentru investiții, dobînzile curente aferente împrumuturilor primite și altor datorii privind exercițiul financiar în curs. Acestora li se adaugă sconturile acordate clienților, debitorilor etc. și alte cheltuieli financiare (pierderi din creanțe de natură financiară și altele). Cheltuielile financiare nu se includ în costul de producție, cu excepția dobînzilor aferente împrumuturilor, la unitățile cu ciclu lung de fabricație, care pot fi repatizate asupra costurilor de producție ale produselor respective.

Despre evidența cheltuielilor financiare nu se poate vorbi doar la modul general, întrucît fiecare din acestea se caracterizează prin anumite trăsături determinate de modul de calculare, înregistrare în contabilitate etc. Complexitatea activității financiare și necesitatea cunoașterii cuantumului cheltuielilor pe care ea le generează, conduc la utilizarea mai multor conturi pentru urmărirea fiecărei cheltuieli financiare. Toate, însă, sînt conturi de activ, debitîndu-se cu cheltuielile efective ale perioadei și creditîndu-se la finele exercițiului financiar cu întregul sold transferat asupra contului de calcul al rezultatului acestuia. Și pentru că modalitățile de evidențiere ale cheltuielilor financiare, ce urmează să fie incluse în rezultatul exercițiului financiar, se realizează într-o manieră diferită, în cele ce urmează venim cu precizările de rigoare.

3.1. Pierderi din creanțe legate de participații

Drepturile generate de operația de acordare de împrumuturi societăților comerciale, în cadrul cărora creditorul deține titluri de valoare sub formă de acțiuni și părți sociale, sînt cunoscute sub denumirea de **creanțe legate de**

Scanned with OKEN Scanner

participații. Datorită evoluției situației economico-financiare a societății comerciale emitente de titluri de participare, agentul economic își poate sau nu recupera împrumuturile acordate ei. Cînd sumele date cu împrumut nu pot fi recuperate, agentul economic poate include pierderile din creanțele legate de participații în cheltuielile sale financiare. Acest lucru se realizează cu ajutorul contului **663 „Pierderi din creanțe legate de participații".**

În debitul contului menționat, prin creditul contului 2671 „Creanțe legate de participații", se înregistrează valoarea pierderilor privind creanțele legate de participații. Se creditează prin preluarea întregului sold, la finele perioadei, în **contul specific de determinare a rezultatului exercițiului financiar.** Deși aici totul este foarte simplu, să vedem cum se rezolvă problemele prezentate cu ajutorul următorului exemplu: agentul economic care deține o parte importantă din capitalul unei societăți comerciale pe acțiuni a virat un împrumut în valoare de 10 milioane lei în exercițiul financiar „N", în vederea redresării situației economico-financiare precare a acesteia din urmă. Din lichidarea patrimoniului falitului, el și-a recuperat în exercițiul financiar „N + 1" doar 8 milioane lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) virarea împrumutului în exercițiul financiar „N" în sumă de 10 mil. lei:

			D	C
2671 „Creanțe legate de participații"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	10000000	10000000

2) încasarea prin virament bancar a 8 milioane lei din împrumutul acordat, includerea pierderilor de 2 milioane lei din creanțele legate de participații în cheltuielile financiare ale agentului economic și închiderea contului corespunzător de cheltuieli la finele exercițiului financiar „N + 1":

			D	C
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	2671 „Creanțe legate de participații"	8000000	8000000
663 „Pierderi din creanțe legate de participații"	=	2671 „Creanțe legate de participații"	2000000	2000000
121 „Profit și pierdere"	=	663 „Pierderi din creanțe legate de participații"	2000000	2000000

3.2. Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate

Titlurile de plasament reprezintă acțiunile proprii răscumpărate, acțiunile achiziționate de unitatea patrimonială, obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile cumpărate și alte titluri de plasament achiziționate de agentul economic în vederea realizării unui profit într-un termen scurt. La intrarea în patrimoniu, titlurile de plasament se evaluează la *costul de achiziție.* Prin acesta se înțelege prețul de cumpărare sau valoarea determinată potrivit contractelor.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile accesorii de cumpărare a titlurilor de plasament, cum sînt comisioanele şi alte cheltuieli similare, se evidenţiază direct în cheltuielile de exploatare ale exerciţiului.

Acţiunile proprii răscumpărate de către unitatea patrimonială de la acţionari sau asociaţi pot fi **distruse sau revîndute**. Oricui s-ar face vînzarea (acţionarilor proprii sau altor persoane), preţul de achiziţie al acestor înscrisuri se va trece în creditul contului 502 „Acţiuni proprii", chiar dacă acesta este egal, mai mic sau mai mare decît preţul lor de vînzare. Cînd preţul de achiziţie al acţiunilor proprii răscumpărate de societate de la asociaţi sau acţionari nu diferă de cel de vînzare, contul menţionat se creditează numai prin debitarea conturilor care reflectă încasarea sumelor în numerar din revînzarea acţiunilor răscumpărate.

Neconcordanţa dintre cele două preţuri impune, aşadar, intervenţia altor conturi care să preia diferenţa pozitivă sau negativă dintre nivelul celor doi indicatori. Dacă preţul de vînzare este inferior celui de achiziţie, contul 502 „Acţiuni proprii" se creditează, prin debitul contului **664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"**, cu diferenţa nefavorabilă dintre valoarea contabilă a acţiunilor proprii răscumpărate şi preţul de cesiune.

Întrucît în categoria titlurilor de plasament, denumite şi **valori mobiliare de plasament,** intră şi acţiunile altor societăţi comerciale, achiziţionate de către unitatea patrimonială în vederea obţinerii de dividende sau pentru revînzare, obligaţiunile altor agenţi sau organisme, cumpărate cu scopul realizării unui venit sub formă de dobîndă sau pentru obţinerea unei plusvalori cu ocazia revînzării lor, precum şi alte titluri de plasamente dobîndite de agentul economic, înseamnă că evidenţa cheltuielilor privind diferenţele nefavorabile din vînzarea acestora se ţine tot cu ajutorul contului **664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"**. El intră, de data aceasta, în corespondenţă cu conturile 503 „Acţiuni", 506 „Obligaţiuni" şi 5081 „Alte titluri de plasament" pentru diferenţa nefavorabilă dintre valoarea contabilă de intrare (preţul de cumpărare) a titlului de plasament şi preţul de cesiune (vînzare).

Contul analizat se debitează, de asemenea, cu diferenţele nefavorabile dintre preţul de răscumpărare al obligaţiunilor emise şi cel de rambursare al împrumutului din emisiunea de obligaţiuni în corespondenţă cu creditul contului 505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate". În credit se consemnează întregul său sold transferat la **contul de calcul al rezultatului exerciţiului financiar.**

Şi pentru înţelegerea celor prezentate, apelăm la un exemplu din care rezultă că societatea comercială răscumpără la cererea posesorilor sau din proprie iniţiativă 200 acţiuni la cursul de 700 lei bucata, pe care le revinde acţionarilor proprii la un preţ mai mic decît cel de achiziţie cu 10%. Din disponibilităţile băneşti aflate la bancă, achiziţionează acţiuni de 300000 lei de la societatea comercială „X", pe care le revinde la preţul de 290000 lei. Pentru o sumă nominală de 500000 lei cumpără prin virament obligaţiuni şi alte titluri de plasament (150000 lei). Cesiunea acestora din urmă este generatoarea unei pierderi de 20000 lei şi, respectiv, 10000 lei. La costul de 1150 lei bucata,

Scanned with OKEN Scanner

societatea comercială pe acțiuni răscumpără, spre a fi anulate, un număr de 1600 obligațiuni, rezultînd o diferență nefavorabilă între prețul de răscumpărare al obligațiunilor emise (1600 buc. × 1150 lei/buc. = 1840000 lei) și cel de rambursare al împrumutului din emisiunea de obligațiuni (1600 buc. × × 1000 lei/buc. = 1600000 lei). Se înregistrează următoarele aspecte:

1) costul acțiunilor proprii răscumpărate (200 acțiuni × 700 lei/buc. = = 140000 lei); revînzarea lor la un preț mai mic decît cel de achiziție cu 10% (200 acțiuni × 630 lei/buc. = 126000 lei) și diferența nefavorabilă, dintre valoarea de cesiune și prețul lor de cumpărare, de 14000 lei:

			D	C
502 „Acțiuni proprii“	=	5311 „Casa în lei“	140000	140000
%	=	502 „Acțiuni proprii“		140000
5311 „Casa în lei“			126000	
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“			14000	

2) costul acțiunilor cumpărate prin virament bancar (300000 lei), revînzarea lor la prețul de 290000 lei și diferența nefavorabilă de 10000 lei dintre cele două prețuri:

			D	C
503 „Acțiuni“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	300000	300000
%	=	503 „Acțiuni“		300000
5121 „Conturi la bănci în lei“			290000	
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“			10000	

3) costul obligațiunilor cumpărate (500000 lei), revînzarea lor cu suma de 480000 lei și diferența nefavorabilă, dintre valoarea de cesiune și prețul lor de achiziționare, de 20000 lei:

			D	C
506 „Obligațiuni“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	500000	500000
%	=	506 „Obligațiuni“		500000
5121 „Conturi la bănci în lei“			480000	
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“			20000	

4) costul altor titluri de plasament achiziționate (150000 lei) și revînzarea lor la prețul de 140000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
5081 „Alte titluri de plasament“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	150000	150000
%	=	5081		150000
5311 „Casa în lei“		„Alte titluri de plasament“	140000	
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“			10000	

5) costul obligațiunilor emise și răscumpărate de la obligatari (1840000 lei), valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate (1600000 lei) și diferențele nefavorabile dintre prețul de răscumpărare și cel de rambursare al împrumutului din emisiunea de obligațiuni (240000 lei):

			D	C
505 „Obligațiuni emise și răscumpărate“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	1840000	1840000
%	=	505		1840000
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni“		„Obligațiuni emise și răscumpărate“	1600000	
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“			240000	

6) preluarea întregului sold de 420000 lei al contului de cheltuieli privind titlurile de plasament cedate la cel de profit și pierdere:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“	420000	420000

3.3. Cheltuieli din diferențe de curs valutar

Dezvoltarea relațiilor economice între agenții economici din diferite țări ridică tot mai mult însemnătatea comerțului exterior. Acesta poate fi definit ca un subsistem al circulației mărfurilor al cărui obiect îl constituie tranzacțiile comerciale cu parteneri din alte țări sub formă de import–export, pe bază de acte de vînzare–cumpărare în domeniul bunurilor, serviciilor și lucrărilor. Majoritatea operațiilor de comerț exterior ce privesc plățile și încasările se efectuează în valutele care prezintă cea mai mare stabilitate pe piețele internaționale.

Creanțele și datoriile în devize se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării operațiunilor de export–import. Încasarea creanțelor și achitarea datoriilor în devize se evidențiază la cursul valutar din ziua cînd se face decontarea lor. Datorită fluctuației, de regulă,

Scanned with OKEN Scanner

zilnice a prețului în lei al unei devize, trebuie să ținem cont de sensul diferențelor de curs valutar care apar din această cauză.

Diferențele de curs valutar, între data înregistrării creanțelor și datoriilor în devize și momentul încasării, respectiv plății lor, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz. Cele nefavorabile generează o cheltuială financiară pentru unitatea patrimonială și apar în urma operațiunilor de lichidare a datoriilor și creanțelor în devize, precum și datorită altor elemente.

În cazul datoriilor, diferențele nefavorabile de curs valutar apar cînd cursul de schimb din momentul efectuării plății este mai mare decît cel din data evidențierii obligațiilor în devize. **Pentru creanțe, diferențele nefavorabile de curs valutar** apar cînd valoarea contabilă de intrare, din momentul efectuării și înregistrării operațiunilor de export, este mai mare decît valoarea la cursul zilei din data încasării drepturilor. Ele apar, așadar, cînd cursul valutar de schimb este mai mic în momentul încasării creanței decît în cel al constatării ei.

Evidența cheltuielilor privind diferențele de curs valutar suportate de către unitățile patrimoniale se ține cu ajutorul contului **665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar".** În debitul lui și în creditul contului 5124 „Conturi la bănci în devize" se consemnează diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării datoriilor în devize ale unității provenite din cumpărări de bunuri și servicii, plăților efectuate către furnizori pe bază de efecte comerciale la scadența acestora, decontării avansurilor încasate de la clienți etc.

Mărimea cheltuielilor privind diferențele de curs valutar nu se află doar sub influența elementelor menționate. Datorită devalorizării monedei naționale, apar diferențe nefavorabile de curs valutar și cu ocazia lichidării de către unitatea patrimonială a altor datorii în devize. Este vorba de cele constatate cu ocazia restituirii sumelor depuse de către asociați, retragerii de către acționari sau asociați a capitalului subscris, plății dividendelor în devize, lichidării creditorilor, rambursării împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, restituirii creditelor bancare pe termen lung și mediu, sumelor în devize restituite agenților economici care dețin titluri de participare ale societății comerciale, rambursării altor împrumuturi și datorii asimilate. Determinarea și evidențierea lor reclamă punerea în funcțiune tot a contului **665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"** prin creditarea contului 5124 „Conturi la bănci în devize" sau 5314 „Casa în devize", după caz.

Exemplele ce urmează prezintă, printre altele, și funcțiunea contului analizat, astfel:

1) recepționarea cantitativă și calitativă a materiilor prime achiziționate direct de la un furnizor extern pentru o valoare de 4000$, la cursul de schimb de 1500 lei/$ din ziua efectuării livrării și facturării bunurilor respective din import (10.04.199.), în condiții de livrare franco–frontiera română:

			D	C
300 „Materii prime"	=	401 „Furnizori"	6000000	6000000

Scanned with OKEN Scanner

2) *determinarea și contabilizarea plății taxei vamale și a taxei pe valoarea adăugată aferente materiilor prime din import în valoare de 4000$. Acestea presupun cunoașterea următoarelor elemente:*

2a) valoarea în vamă a materiilor prime din import. Ea se stabilește prin transformarea în lei a valorii de 4000$ la cursul de schimb în vigoare din prima zi a lunii aprilie 199. cînd s-a înregistrat declarația vamală (1450 lei/$), adică: 4000$ × 1450 lei/$ = 5800000 lei;

2b) mărimea taxei vamale. Se determină prin aplicarea unui procent asupra valorii în vamă a materiilor prime, astfel: 5800000 lei × × 20% = 1160000 lei;

2c) mărimea taxei pe valoarea adăugată. La stabilirea TVA datorată bugetului statului se ține seama de valoarea în vamă, la care se adaugă taxa vamală și alte taxe și accize datorate pentru bunurile din import. Baza de impozitare pentru calculul TVA, aferentă materiilor prime achiziționate din import pentru suma de 4000$, o constituie elementele de la punctele (2a) și (2b), adică: 5800000 lei + 1160000 lei = 6960000 lei. Prin aplicarea cotei de 18% asupra sumei de 6960000 lei, se obține mărimea taxei pe valoarea adăugată deductibilă de 1252800 lei;

2d) includerea taxei vamale în costul de achiziție al materiilor prime. Taxa vamală este o taxă nedeductibilă, adică o taxă nerecuperabilă. Din această cauză, ea face parte din costul de achiziție al materiilor prime. Contabilizarea taxei vamale duce, așadar, la creșterea costului de achiziție al materiilor prime din import cu suma de 1160000 lei. Taxa pe valoarea adăugată aferentă materiilor prime din import se achită la organul vamal, concomitent cu plata taxelor vamale, cu un cec din carnete cu limită de sumă. Ultimele două aspecte se evidențiază în contabilitate în felul următor:

			D	C
%	=	5126		2412800
300 „Materii prime“		„Carnete de cecuri cu limită de sumă“	1160000	
4426 „TVA deductibilă“			1252800	

3) achitarea prețului de achiziție al acestor bunuri prin virament bancar la cursul valutar de 1600 lei/$ și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar în sumă de 400000 lei [4000$ × (1600 lei/$ – 1500 lei/$) = 400000 lei]:

			D	C
%	=	5124		6400000
401 „Furnizori“ (4000$ ×1500 lei/$)		„Conturi la bănci în devize“ (4000$ × 1600 lei/$)	6000000	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“ [4000$ × (1600 lei/$ – – 1500 lei/$)]			400000	

Scanned with OKEN Scanner

4) înregistrarea facturii furnizorului extern pentru un mijloc de transport, în valoare de 10000$, achiziționat printr-un comisionar. Data efectuării livrării și facturării imobilizării respective se consideră 10.04.199., cu care ocazie s-a făcut vămuirea și cînd cursul de schimb a fost de 1500 lei/$:

			D	C
2125 „Mijloace de transport“	=	404 „Furnizori de imobilizări“	15000000	15000000

5) determinarea și contabilizarea plății taxei vamale [(10000$ × ×1450 lei/$ = 14500000 lei) × 10% = 1450000 lei] și a taxei pe valoarea adăugată [(14500000 lei + 1450000 lei = 15950000 lei) × 18% = 2871000 lei] cu un cec din carnete cu limită de sumă (4321000 lei):

			D	C
%	=	5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă“		4321000
2125 „Mijloace de transport“			1450000	
4426 „TVA deductibilă“			2871000	

6) evidențierea comisionului în valoare de 75000 lei (0,5% × ×15000000 lei = 75000 lei) și a TVA în sumă de 13500 lei (75000 lei ×18% = 13500 lei):

			D	C
622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile“	=	401 „Furnizori“	75000	75000
4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	13500	13500

7) consemnarea operațiunii de transport efectuate de C.F.R. pentru suma de 400000 lei, care se include în costul de achiziție a mijlocului de transport, și a taxei pe valoarea adăugată de 72000 lei:

			D	C
%	=	404 „Furnizori de imobilizări“		472000
2125 „Mijloace de transport“			400000	
4426 „TVA deductibilă“			72000	

8) plata facturii externe din disponibilitățile în devize, la cursul de schimb de 1600 lei/$, și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar în sumă de 1000000 lei [10000$ × (1600 lei/$ – 1500 lei/$) = 1000000 lei]:

			D	C
404 „Furnizori de imobilizări“ (10000$ × 1500 lei/$)	=	5124 „Conturi la bănci în devize“ (10000$ × 1500 lei/$)	15000000	15000000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar" [10000$ × (1600 lei/$ – – 1500 lei/$)]	=	5124 „Conturi la bănci în devize" [10000$ × (1600 lei/$ – – 1500 lei/$)]	1000000	100000

9) achitarea comisionului și a TVA din mijloacele bănești existente în casieria unității:

			D	C
401 „Furnizori"	=	5311 „Casa în lei"	88500	88500

10) acordarea unui bilet la ordin în valoare nominală de 1000$, la cursul de schimb de 1600 lei/$, furnizorului de mijloace fixe, efectuarea plății către acesta pe baza efectului comercial, la scadența biletului la ordin, la cursul valutar de 1650 lei/$, și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate la lichidarea efectului de plată în devize (1650000 lei – 1600000 lei = 50000 lei):

			D	C
404 „Furnizori de imobilizări"	=	405 „Efecte de plătit pentru imobilizări"	1500000	1500000
%	=	5124 „Conturi la bănci în devize" (1000$ × 1650 lei/$)		1650000
405 „Efecte de plătit pentru imobilizări" (1000$ × 1600 lei/$)			1600000	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar" [1000$ × (1650 lei/$ – – 1600 lei/$)]			50000	

11) emiterea unui bilet la ordin în valoare nominală de 3500$, la cursul de schimb de 1500 lei/$, furnizorului de furaje, efectuarea la scadență a plății efectului comercial la cursul valutar de 1640 lei/$ și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate la lichidarea efectului de plată în devize (490000 lei):

			D	C
401 „Furnizori"	=	403 „Efecte de plătit"	5250000	5250000
%	=	5124 „Conturi la bănci în devize" (3500$ × 1640 lei/$)		5740000
403 „Efecte de plătit" (3500$ × 1500 lei/$)			5250000	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar" [3500$ × (1640 lei/$ – – 1500 lei/$)]			490000	

Scanned with OKEN Scanner

12) încasarea avansului de 4000$, la cursul de 1500 lei/$, de la un client extern pentru produsele contractate a se livra, constituirea veniturilor din livrarea acestor bunuri în valoare de 10000$, la cursul de schimb de 1500 lei/$, scăderea din valoarea totală a facturii a sumei avansurilor încasate de la client (cursul la zi este egal cu cel din momentul încasării dolarilor) și încasarea creanței de 9000000 lei (6000$ × 1500 lei/$ = 9000000 lei):

			D	C
5124 „Conturi la bănci în devize“	=	419 „Clienți – creditori“	6000000	6000000
411 „Clienți“	=	701 „Venituri din vînzarea produselor finite“	15000000	15000000
419 „Clienți – creditori“	=	411 „Clienți“	6000000	6000000
5124 „Conturi la bănci în devize“	=	411 „Clienți“	9000000	9000000

13) încasarea avansului de 4000$, la cursul de 1500 lei/$, de la un client extern pentru produsele contractate a se livra și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate cu ocazia restituirii avansului în devize, la cursul de schimb de 1650 lei/$, ca urmare a rezilierii contractului:

			D	C
5124 „Conturi la bănci în devize“	=	419 „Clienți – creditori“	6000000	6000000
%	=	5124 „Conturi la bănci în devize“		6600000
419 „Clienți – creditori“			6000000	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			600000	

14) depunerea sumei de 1000$, la cursul de schimb de 1680 lei/$, la casieria societății comerciale, restituirea ei în numerar către asociați, din mijloacele bănești depuse de către aceștia, la cursul de 1690 lei/$, și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate cu această ocazie:

			D	C
5314 „Casa în devize“	=	4551 „Asociați – conturi curente“	1680000	1680000
%	=	5314 „Casa în devize“		1690000
4551 „Asociați – conturi curente“			1680000	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			10000	

15) retragerea capitalului vărsat în sumă de 500$, la cursul de 1580 lei/$, de către acționari, achitarea acestei sume acționarilor cu ocazia retragerii capitalului, la cursul de schimb de 1590 lei/$, și evidențierea diferențelor

Scanned with OKEN Scanner

nefavorabile de curs valutar constatate la retragerea de către acționari a capitalului subscris și vărsat (5000 lei):

			D	C
1012 „Capital subscris vărsat“	=	456 „Decontări cu asociații privind capitalul“	790000	790000
% 456 „Decontări cu asociații privind capitalul“ 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	5314 „Casa în devize“	790000 5000	795000

16) reflectarea dividendelor datorate acționarilor în sumă de 1000$, la cursul de 1580 lei/$, reținerea impozitului pe dividende de către unitatea patrimonială (300$ × 1580 lei/$ = 474000 lei), achitarea sumei de 700$ din mijloacele bănești aflate în casierie, plata datoriei de 300$ față de bugetul statului, la cursul de schimb de 1590 lei/$, și înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente dividendelor (7000 lei) și, respectiv, impozitului pe dividende (3000 lei):

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	457 „Dividende de plată“	1580000	1580000
457 „Dividende de plată“	=	446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	474000	474000
% 457 „Dividende de plată“ 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	5314 „Casa în devize“	1106000 7000	1113000
% 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	474000 3000	477000

17) evidențierea sumei de 400$, la cursul valutar de 1680 lei/$, datorată terților pentru achiziționarea de acțiuni în vederea obținerii de venituri financiare într-un termen scurt, achitarea acestor datorii la cursul de schimb de 1690 lei/$ și reflectarea diferențelor nefavorabile de curs valutar cu ocazia achitării titlurilor de plasament cumpărate (4000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
503 „Acţiuni“	=	509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament“	672000	672000
% 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament“ 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	672000 4000	676000

18) obţinerea împrumutului în sumă de 600$, la cursul valutar de 1680 lei/$, la valoarea de rambursare a obligaţiunilor emise, încasarea sumei la acelaşi curs de schimb, restituirea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni la cursul de 1700 lei/$ şi evidenţierea diferenţelor nefavorabile de curs valutar constatate cu această ocazie [600$ × (1700 lei/$ – 1680 lei/$) = 12000 lei]:

			D	C
461 „Debitori diverşi“	=	161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“	1008000	1008000
5124 „Conturi la bănci în devize“	=	461 „Debitori diverşi“	1008000	1008000
% 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“ (600$ × 1680 lei/$) 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“ [600$ × (1700 lei/$ – – 1680 lei/$)]	=	5124 „Conturi la bănci în devize“ (600$ × 1700 lei/$) .	1008000 12000	1020000

19) primirea sumei de 800$, la cursul de 1680 lei/$, sub formă de credit pe termen lung şi mediu, rambursarea împrumutului instituţiilor bancare la cursul de 1700 lei/$ şi reflectarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar constatate cu această ocazie (16000 lei):

			D	C
5124 „Conturi la bănci în devize“	=	162 „Credite bancare pe termen lung şi mediu“	1344000	1344000
162 „Credite bancare pe termen lung şi mediu“ (800$ × 1680 lei/$)	=	5124 „Conturi la bănci în devize“ (800$ × 1680 lei/$)	1344000	1344000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar" (800$ × 20 lei/$)	=	5124 „Conturi la bănci în devize" [800$ × (1700 lei/$ – – 1680 lei/$)]	16000	16000

20) încasarea sumei de 550$, la cursul de schimb de 1580 lei/$, de la agenții economici care dețin titluri de participare ale societății comerciale „X", restituirea valutei la cursul de schimb de 1700 lei/$ și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate cu această ocazie [550$ × (1700 lei/$ – – 1580 lei/$) = 66000 lei)]:

			D	C
5124 „Conturi la bănci în devize"	=	166 „Datorii legate de participații"	869000	869000
%	=	5124		935000
166 „Datorii legate de participații" (550$ × 1580 lei/$)		„Conturi la bănci în devize" (550$ × 1700 lei/$)	869000	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar" (550$ × 120 lei/$)			66000	

21) primirea sumei de 450$, la cursul de 1580 lei/$, sub forma altor împrumuturi și datorii asimilate, rambursarea ei la cursul de 1700 lei/$ și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate cu ocazia rambursării altor împrumuturi și datorii asimilate [450$ × (1700 lei/$ – – 1580 lei/$) = 54000 lei)]:

			D	C
5124 „Conturi la bănci în devize"	=	167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate"	711000	711000
%	=	5124		765000
167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate" (450$ × 1580 lei/$)		„Conturi la bănci în devize" (450$ × 1700 lei/$)	711000	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar" (450$ × 120 lei/$)			54000	

22) înregistrarea dobînzilor datorate la sfîrșitul primului an de 5000$, la cursul valutar în vigoare de 1580 lei/$, plata lor prin bancă la cursul de schimb de 1680 lei/$ și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate cu ocazia achitării în dolari a dobînzilor aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, creditelor bancare pe termen lung și mediu, datoriilor legate de participații și altor împrumuturi și datorii asimilate [5000$ × (1680 lei/$ – – 1580 lei/$) = 500000 lei]:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	% 1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“ 1682 „Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu“ 1686 „Dobînzi aferente datoriilor legate de participaţii“ 1687 „Dobînzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate“	7900000	 3160000 2370000 474000 1896000
% 1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“ (2000$ × 1580 lei/$) 1682 „Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu“ (1500$ × 1580 lei/$) 1686 „Dobînzi aferente datoriilor legate de participaţii“ (300$ × 1580 lei/$) 1687 „Dobînzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate“ (1200$ × 1580 lei/$) 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“ (5000$ × 100 lei/$)	=	5124 „Conturi la bănci în devize“ (5000$ × 1680 lei/$)	 3160000 2370000 474000 1896000 500000	8400000

Generează o cheltuială financiară pentru unitatea patrimonială nu numai diferenţele nefavorabile de curs valutar apărute cu ocazia achitării datoriilor în valută ale agentului economic, **ci și cele rezultate în urma lichidării creanţelor în devize**. Ele apar cînd cursul valutar curent (din ziua încasării creanţei faţă de clienţii externi, recuperării împrumuturilor acordate unităţilor patrimoniale la care agentul economic deţine titluri de participare, rambursării sumelor puse la dispoziţia terţilor pe termen lung în baza unor contracte, pentru care el percepe dobînzi, sau din ziua regularizării avansurilor cu furnizorii la primirea bunurilor și serviciilor) este mai mic decît cel de la data efectuării

Scanned with OKEN Scanner

operațiunii de export, acordării împrumuturilor, achitării aconturilor sau avansurilor în contul unor livrări de produse, prestări de servicii și executări de lucrări.

Este limpede că și evidența acestor diferențe nefavorabile de curs valutar se realizează tot cu ajutorul contului **665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"**. Corespondența se stabilește, în asemenea situații, între debitul lui și creditul conturilor 411 „Clienți", 413 „Efecte de primit", 416 „Clienți incerți", 418 „Clienți - facturi de întocmit", 409 „Furnizori - debitori", 2671 „Creanțe legate de participații", 2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung", 2678 „Dobînzi aferente creanțelor imobilizate" etc.

În vederea unei mai bune lămuriri a celor prezentate, luăm exemplele următoare:

1) constituirea veniturilor din lucrările executate unui client extern în valoare de 2000$, la cursul valutar de 1560 lei/$, încasarea acestei sume prin casieria unității la un curs de schimb de 1550 lei/$ și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate cu ocazia lichidării acestor creanțe [2000$ × (1560 lei/$ – 1550 lei/$) = 20000 lei]:

			D	C
411 „Clienți"	=	704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	3120000	3120000
5314 „Casa în devize"	=	411 „Clienți"	3100000	3100000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	=	411 „Clienți"	20000	20000

2) înregistrarea facturii în valoare de 600$ pentru semifabricate vîndute pe credit, la cursul de 1550 lei/$, primirea unui bilet la ordin în valoare de 600$, încasarea lui prin casieria unității la un curs de 1450 lei/$ și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate la lichidarea efectelor de primit în devize (60000 lei):

			D	C
411 „Clienți"	=	702 „Venituri din vînzarea semifabricatelor"	930000	930000
413 „Efecte de primit"	=	411 „Clienți"	930000	930000
%	=	413 „Efecte de primit"		930000
5314 „Casa în devize"			870000	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			60000	

3) vînzarea mărfurilor pe credit pentru o valoare de 3000$, la cursul de 1550 lei/$, primirea de către vînzător, sub semnătura clientului său, a unui bilet la ordin în valoare nominală de 2000$, acordarea unui scont de 2% din valoarea

Scanned with OKEN Scanner

rămasă de încasat (1000$), pentru achitarea anticipată a datoriei de către cumpărător, încasarea prin casieria unității a sumei de 980$ (1000$ – 20$), la cursul de schimb de 1500 lei/$, și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar (50000 lei):

			D	C
411 „Clienți“	=	707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“	4650000	4650000
413 „Efecte de primit“	=	411 „Clienți“	3100000	3100000
% 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“ 5314 „Casa în devize“ 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	411 „Clienți“	30000 1470000 50000	1550000

4) depunerea la bancă a biletului la ordin cu valoarea nominală de 2000$ pentru scontare, la cursul de schimb de 1400 lei/$, acordarea unui scont de 100$ băncii, reținerea de către aceasta a comisionului de 10$ și încasarea valorii nominale a efectului de comerț, mai puțin comisionul și dobînda (2000$ – 110$ = 1890$ × 1400 lei/$ = 2646000 lei):

			D	C
% 5114 „Efecte remise spre scontare“ 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	413 „Efecte de primit“	2800000 300000	3100000
% 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“ 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate“ 5314 „Casa în devize“	=	5114 „Efecte remise spre scontare“	14000 140000 2646000	2800000

5) acordarea avansului de 4000$, la cursul de 1580 lei/$, în contul unor cumpărări de materii prime, recepționarea cantitativă și calitativă a materiilor prime achiziționate direct de la un furnizor extern pentru o valoare de 10000$, la cursul de schimb de 1580 lei/$ din ziua efectuării livrării și facturării bunurilor respective din import (15.04.199.), în condiții de livrare franco–frontiera română, scăderea din valoarea totală a facturii a sumei avansului acordat furnizorului (cursul la zi este egal cu cel din momentul

Scanned with OKEN Scanner

acordării avansului în dolari) și plata datoriei de 6000$ (6000$ × 1580 lei/$ = = 9480000 lei):

			D	C
409 „Furnizori – debitori“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	6320000	6320000
300 „Materii prime“	=	401 „Furnizori“	15800000	15800000
401 „Furnizori“	=	%	15800000	
		409 „Furnizori – debitori“		6320000
		5124 „Conturi la bănci în devize“		9480000

6) determinarea și contabilizarea plății taxei vamale și a taxei pe valoarea adăugată aferentă materiilor prime din import, în valoare de 10000$, cu un cec din carnete cu limită de sumă:

a) valoarea în vamă a materiilor prime din import: 10000$ × 1500 lei/$ (cursul de schimb în vigoare din 01.04.199. cînd s-a înregistrat declarația vamală) = 15000000 lei;

b) mărimea taxei vamale: 15000000 lei × 20% = 3000000 lei;

c) mărimea taxei pe valoarea adăugată: 15000000 lei + 3000000 lei = = 18000000 lei × 18% = 3240000 lei:

			D	C
%	=	5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă“		6240000
300 „Materii prime“			3000000	
4426 „TVA deductibilă“			3240000	

7) acordarea avansului de 4000$, la cursul de schimb de 1580 lei/$, în contul unor cumpărări de piese de schimb, și sosirea facturii în valoare de 10000$, la cursul de schimb de 1550 lei/$ din ziua recepționării bunurilor respective din import (15.04.199.):

			D	C
409 „Furnizori – debitori“	=	5124 „Conturi la bănci în devize“	6320000	6320000
3018 „Piese de schimb“	=	401 „Furnizori“	15500000	15500000

8) înregistrarea plății taxei vamale (10000$ × 1500 lei/$ = 15000000 lei × 20% = 3000000 lei), a taxei pe valoarea adăugată (15000000 lei + + 3000000 lei = 18000000 lei × 18% = 3240000 lei) cu un cec din carnete cu limită de sumă:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	5126		6240000
3014 „Piese de schimb“		„Carnete de cecuri cu limită de sumă“	3000000	
4426 „TVA deductibilă“			3240000	

9) scăderea din valoarea totală a facturii (10000$) a avansului acordat furnizorului (4000$) și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate la decontarea avansului [4000$ × (1580 lei/$ – 1550 lei/$) = = 120000 lei]:

			D	C
%	=	409		6320000
401 „Furnizori“ (4000$ × 1550 lei/$)		„Furnizori – debitori“ (4000$ × 1580 lei/$)	6200000	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“ [4000$ (1580 lei/$ – – 1550 lei/$)]			120000	

10) achitarea diferenței de 6000$ (10000$ – 4000$), la cursul de schimb de 1540 lei/$, și reflectarea diferențelor favorabile de curs valutar constante cu ocazia plății acestei datorii [6000$ × (1550 lei/$ – 1540 lei/$) = 60000 lei]:

			D	C
401 „Furnizori“ (6000$ × 1550 lei/$)	=	%	9300000	
		5124 „Conturi la bănci în devize“ (6000$ × 1540 lei/$)		9240000
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“ [6000$ (1550 lei/$ – – 1540 lei/$)]		60000

Mărimea restului de plată (9240000 lei) rezultă mai clar din următoarele calcule:

a) avansul acordat: 4000$ × 1580 lei/$ = 6320000 lei;

b) diminuarea mărimii avansului acordat datorită reducerii cursului valutar:

4000$ × (1580 lei/$ – 1550 lei/$) = 120000 lei;

c) mărimea avansului care se scade din valoarea facturii:

(a–b) = 6320000 lei – 120000 lei = 6200000 lei;

d) valoarea facturii: 10000$ × 1550 lei/$ = 15500000 lei;

e) micșorarea diferenței de plată datorită reducerii cursului valutar:

6000$ × (1550 lei/$ – 1540 lei/$) = 60000 lei;

f) total de plată (d–e) = 15500000 lei – 60000 lei = 15440000 lei;

g) rest de plată (f–c) = 15440000 lei – 6200000 lei = 9240000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
401 „Furnizori" (10000$ × 1540 lei/$)	=	% 409 „Furnizori – debitori" (4000$ × 1550 lei/$) 5124 „Conturi la bănci în devize" (6000$ × 1540 lei/$)	15440000	 6200000 9240000

11) evidenţierea la cursul valutar de 1550 lei/$ a sumei de 1000$ datorată unităţii de un client incert, încasarea ei în numerar la cursul de 1545 lei/$ şi reflectarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar constatate la lichidarea clientului incert:

			D	C
416 „Clienţi incerţi"	=	411 „Clienţi"	1550000	1550000
5314 „Casa în devize"	=	416 „Clienţi incerţi"	1545000	1545000
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	=	416 „Clienţi incerţi"	5000	5000

12) virarea împrumutului de 1000$, la cursul de 1550 lei/$, unităţilor patrimoniale la care deţine titluri de participare, încasarea acestui împrumut la cursul valutar de 1535 lei/$ şi evidenţierea diferenţelor nefavorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării acestor creanţe (15000 lei):

			D	C
2671 „Creanţe legate de participaţii"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	1550000	1550000
5124 „Conturi la bănci în devize"	=	2671 „Creanţe legate de participaţii"	1535000	1535000
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	=	2671 „Creanţe legate de participaţii"	15000	15000

13) acordarea unui împrumut terţilor de 1950$, la cursul de 1550 lei/$, în baza unui contract, rambursarea lui la scadenţă la cursul de schimb de 1540 lei/$ şi reflectarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar constatate cu ocazia lichidării acestor creanţe (19500 lei):

			D	C
2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	3022500	3022500
5124 „Conturi la bănci în devize"	=	2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung"	3003000	3003000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung“	19500	19500

14) evidențierea dobînzii anuale de 300$, la cursul de 1550 lei/$, aferentă creanțelor legate de participații, împrumuturilor pe termen lung acordate terților și altor creanțe imobilizate, încasarea ei la cursul valutar de 1540 lei/$ și înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate cu această ocazie (3000 lei):

			D	C
2678 „Dobînzi aferente creanțelor imobilizate“	=	763 „Venituri din creanțe imobilizate“	465000	465000
5124 „Conturi la bănci în devize“	=	2678 „Dobînzi aferente creanțelor imobilizate“	462000	462000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	2678 „Dobînzi aferente creanțelor imobilizate“	3000	3000

Pentru întocmirea unor bilanțuri care să oglindească în mod fidel situația patrimonială a agentului economic, **este necesar ca la închiderea exercițiului financiar disponibilitățile existente în devize (la bănci și în caserie) la 31 decembrie să se evalueze la cursul de schimb în vigoare la acea dată,** iar diferențele de curs valutar rezultate să se înregistreze în contabilitate. Cele nefavorabile generează o cheltuială financiară și se contabilizează, de asemenea, cu ajutorul contului **665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“** în corelație cu conturile 5124 „Conturi la bănci în devize“ sau 5314 „Casa în devize“, după caz.

Soldul debitor la 31 decembrie al contului 5124 „Conturi la bănci în devize“ se calculează atît în devize, cît și în lei, determinîndu-se, astfel, cursul leu/$ aferent soldului acestui cont, care se compară cu cel existent în momentul închiderii exercițiului financiar. Diferența (favorabilă sau nefavorabilă) rezultată din compararea celor două cursuri se contabilizează ca un venit sau ca o cheltuială financiară, după caz. În situația noastră, cursul soldului contului 5124 „Conturi la bănci în devize“ rezultă din următoarele date:

a) soldul contului 5124 „Conturi la bănci în devize“ la 01.01.199. este de 5000$ × 1550 lei/$ = 775000 lei; cursul la 31.12.199. este de 1540 lei/$;

b) încasarea unei facturi (emisă la 21.05.199., reprezentînd produse finite livrate unui client extern în valoare de 20000$, la cursul de schimb de 1600 lei/$) pe data de 20.07.199. la un curs valutar de 1700 lei/$, adică: 20000$ × 1700 lei/$ = 34000000 lei;

c) plata unei facturi (emisă la 15.07.199. de către un furnizor extern pentru suma de 15000$, la cursul valutar de 1650 lei/$) pe data de 20.08.199. la un curs de schimb de 1700 lei/$, adică: 15000$ × 1700 lei/$ = 25500000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
411 „Clienţi“ (20000$ × 1600 lei/$)	=	701 „Venituri din vînzarea produselor finite“	32000000	32000000
5124 „Conturi la bănci în devize“ (20000$ × 1700 lei/$)	=	% 411 „Clienţi“ (20000$ × 1600 lei/$) 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“ (20000$ × 100 lei/$)	34000000	 32000000 2000000
300 „Materii prime“	=	401 „Furnizori“ (15000$ × 1650 lei/$)	24750000	24750000
% 300 „Materii prime“ [(15000$ × 1600 lei/$) × 20%] 4426 „TVA deductibilă“ [(24000000 lei + 480000 lei)× × 18%]	=	5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă“	 4800000 5184000	9984000
% 401 „Furnizori“ (15000$ × 1650 lei/$) 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“ [15000$ × (1700 lei/$ – – 1650 lei/$)]	=	5124 „Conturi la bănci în devize“ (15000$ × 1700 lei/$)	 24750000 750000	25500000

Situaţia contului 5124 „Conturi la bănci în devize“ se prezintă astfel:

D **5124 „Conturi la bănci în devize“** **C**

Sold la 01.01.199. 5000$ × 1550 lei/$ = 7750000 lei (1) 20000$ × 1700 lei/$ = 34000000 lei	15000$ × 1700 lei/$ = 25500000 lei (2)
Total sume debitoare: 25000$ = 41750000 lei	Total sume creditoare: 15000$ × 1700 lei/$ = 25500000 lei
	Sold debitor: 10000$ × 1625 lei/$ = 16250000 lei
	Ajustarea soldului: 10000$ (1625 lei/$ – 1540 lei/$) = = 850000 lei (3)
	Sold final debitor la 31.12.199.: 10000$ × 1540 lei/$ = 15400000 lei

Din cele prezentate, reiese că mărimea cursului aferent soldului contului 5124 „Conturi la bănci în devize“ este de 1625 lei/$, adică 16250000 lei : : 10000$ = 1625 lei/$. Din compararea acestui curs cu cel de la 31.12.199., de

Scanned with OKEN Scanner

1540 lei/$, rezultă o diferență nefavorabilă de 85 lei/$, care se contabilizează în felul următor:

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	=	5124 „Conturi la bănci în devize" (10000$ × 85 lei/$)	D 850000	C 850000

Suma evidențiată în creditul contului 5124 „Conturi la bănci în devize" nu reprezintă o ieșire de devize din contul respectiv, ci o ajustare a soldului contului de disponibil, astfel încît la inventar (31.12.199.) acesta să oglindească disponibilitățile în devize aflate în cont la bancă exprimate la cursul de schimb în vigoare la acea dată.

Și soldul debitor la 31.12.199. al contului 5314 „Casa în devize" se calculează atît în devize, cît și în lei, determinîndu-se astfel cursul leu/$ aferent soldului acestui cont, care se compară cu cel existent în momentul închiderii exercițiului financiar. Diferența (favorabilă sau nefavorabilă) rezultată din compararea celor două cursuri se contabilizează ca un venit sau ca o cheltuială financiară, după caz. Diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente numerarului în devize existent în casieria unității la închiderea exercițiului financiar, rezultă din situația contului 5314 „Casa în devize", care se prezintă astfel:

D	5314 „Casa în devize"	C
Sold la 01.01.199. 100$ × 1550 lei/$ = 155000 lei (1) 80$ × 1700 lei/$ = 136000 lei	60$ × 1700 lei/$ = 102000 lei (2)	
Total sume debitoare: 180$ = 291000 lei	Total sume creditoare: 60$ = 102000 lei	
	Sold debitor: 120$ × 1575 lei/$ = 189000 lei	
	Ajustarea soldului: 120$ (1575 lei/$ – 1540 lei/$) = 4200 lei (3)	
	Sold final debitor la 31.12.199.: 120$ × 1540 lei/$ = 184800 lei	

Se observă din situația prezentată că soldul debitor al contului 5314 „Casa în devize" s-a determinat atît în lei (189000 lei), cît și în devize (120$), calculîndu-se, astfel, cursul de schimb de 1575 lei/$ care corespunde soldului, adică: 189000 lei : 120$ = 1575 lei/$. Din compararea acestui curs cu cel existent la 31.12.199., de 1540 lei/$, rezultă o diferență nefavorabilă de 35 lei/$, care se contabilizează astfel:

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	=	5314 „Casa în devize" (120$ × 35 lei/$)	D 4200	C 4200

Suma de 4200 lei, evidențiată în creditul ultimului cont din articolul contabil anterior, nu reprezintă o ieșire de devize din casieria unității, ci o ajustare a contului de mijloace bănești, astfel încît la inventar (31.12.199.)

Scanned with OKEN Scanner

acesta să reflecte numerarul în devize existent în casierie, exprimat la cursul de schimb în vigoare la data respectivă.

Precum se știe, acreditivul reprezintă disponibilitățile bănești ale unității patrimoniale aflate într-un cont bancar la dispoziția, de regulă, a unui furnizor, și destinate plății acestuia pe măsura îndeplinirii condițiilor aferente acreditivului (livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări). Operațiunile de deschidere a acreditivului în devize, plățile efectuate din acreditivele constituite, înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente acreditivelor în devize sînt reflectate de contul 5412 „Acreditive în devize". Neîndeplinirea pînă la finele anului a condițiilor aferente acreditivului deschis, face ca acesta să rămînă neutilizat la închiderea exercițiului financiar. De aici, necesitatea contabilizării diferențelor de curs aferente acreditivelor irevocabile din soldul contului 5412 „Acreditive în devize"la 31 decembrie. Unitatea patrimonială deschide, de exemplu, la 10.11.199. un acreditiv pentru suma de 15.000 $ la dispoziția unui furnizor extern, care rămîne neutilizat la închiderea exercițiului. Cursul valutar la deschiderea acreditivului este de 1 700 lei/$, iar la 31.12.199. de 1540 lei/$. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) deschiderea acreditivului în devize:

			D	C
581 „Viramente interne"	=	5124 „Conturi la bănci în devize" (15000$ × 1700 lei/$)	25500000	25500000
5412 „Acreditive în devize" (15000$ × 1700 lei/$)	=	581 „Viramente interne"	25500000	25500000

2) înregistrarea, la închiderea exercițiului financiar, a diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente acreditivelor în devize (operațiune de ajustare a soldului contului de acreditive în devize la inventar) în sumă de 2400000 lei:

			D	C
476 „Diferențe de conversie-activ"	=	5412 „Acreditive în devize" (15000$ x 160 lei/$)	2400000	2400000

În urma ultimului articol contabil întocmit, soldul contului 5412 „Acreditive în devize" este evaluat la cursul în vigoare existent la închiderea exercițiului (15000 $ x 1540 lei/$ = 23100000 lei). În mod corespunzător (476 = 2677) se evidențiază diferențele de curs nefavorabile aferente sumelor în devize reprezentînd garanții, depozite reflectate în contul 2677 „Alte creanțe imobilizate" la 31 decembrie. Diferențele de curs favorabile aferente soldului creditor al contului 5124 „Conturi la bănci în devize" datorat unor credite în devize utilizate de către agenții economici se înregistrează în debitul ultimului cont și în creditul contului 477 „Diferențe de conversie-pasiv".

Diversitatea cazurilor întîlnite în practica de zi cu zi pot da naștere și altor corespondențe ale contului analizat. Printre acestea menționăm și pe cele cu conturile următoare: 461 „Debitori diverși", 4511 „Decontări în cadrul grupului", 4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului" și 542 „Avansuri de trezorerie".

Scanned with OKEN Scanner

În creditul ultimului cont, prin debitul contului studiat, se reflectă diferențele nefavorabile de curs valutar constatate cu ocazia lichidării avansurilor de trezorerie.

Sesizăm aceste corespondențe contabile destul de bine, dacă dăm exemplele următoare:

1) consemnarea dobînzilor aferente debitelor în sumă de 150$ la cursul de 1550 lei/$, încasarea lor la cursul de schimb de 1500 lei/$ și evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar cu ocazia lichidării debitelor în dolari (7500 lei):

			D	C
461 „Debitori diverși"	=	766 „Venituri din dobînzi"	232500	232500
%	=	461 „Debitori diverși"		232500
5314 „Casa în devize"			225000	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			7500	

2) virarea sumei de 450$, la cursul de 1550 lei/$, altor unități din cadrul aceluiași grup, încasarea ei la cursul de 1545 lei/$ și înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate la lichidarea creanțelor în devize:

			D	C
4511 „Decontări în cadrul grupului"	=	5124 „Conturi la bănci în devize"	697500	697500

3) acordarea unui avans în devize pentru deplasări în valoare de 200$ la cursul de schimb al zilei de 1600 lei/$:

			D	C
542 „Avansuri de trezorerie"	=	5314 „Casa în devize"	320000	320000

La data justificării avansului acordat în devize pot să apară două situații, și anume:

A) cînd avansul acordat în devize a fost integral utilizat (200$ × × 1600 lei/$ = 320000 lei):

			D	C
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"	=	542 „Avansuri de trezorerie"	320000	320000

B) cînd avansul acordat în devize nu a fost integral utilizat. În timp ce valoarea avansului acordat în devize și justificat la cursul de schimb al zilei cînd a fost atribuit se evidențiază prin articolul contabil de la operațiunea (A), sumele restituite în numerar din avansurile de trezorerie neutilizate se consemnează în debitul contului 5314 „Casa în devize" și în creditul contului 542 „Avansuri de trezorerie", chiar dacă la data efectuării acestei operațiuni cursul de schimb este egal, mai mare sau mai mic decît cel din ziua înregistrării în contabilitate a avansului acordat. În cazul nemodificării cursului de schimb la data justificării avansului acordat în devize, contul 542 „Avansuri de trezorerie" se creditează

Scanned with OKEN Scanner

numai prin debitarea contului care reflectă sumele restituite în numerar din avansurile în devize nefolosite.

Neconcordanța dintre cursul de schimb al zilei cînd a fost acordat avansul în devize și cel din data justificării lui impune, așadar, intervenția altor conturi care să preia diferența pozitivă sau negativă de curs valutar. În situația creșterii cursului de schimb la data justificării avansului acordat, contul 5314 „Casa în devize" se debitează, prin creditarea contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar", cu diferența favorabilă de curs valutar aferentă avansului neconsumat. Contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar" intră în corespondență cu contul 542 „Avansuri de trezorerie" pentru diferența nefavorabilă de curs valutar aferentă avansului neconsumat, în cazul diminuării cursului de schimb la data justificării avansului acordat, astfel:

B_1) în cazul nemodificării cursului de schimb la data justificării avansului acordat și neintegral utilizat (40$ × 1600 lei/$ = 64000 lei):

a) evidențierea avansului acordat în devize și justificat la cursul de schimb al zilei cînd a fost atribuit (160$ × 1600 lei/$ = 256000 lei):

625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"	=	542 „Avansuri de trezorerie"	D 256000	C 256000

b) reflectarea restituirii avansului de trezorerie neutilizat (40$ × 1600 lei/$ = 64000 lei):

5314 „Casa în devize"	=	542 „Avansuri de trezorerie"	D 64000	C 64000

B_2) în cazul creșterii cursului de schimb la data justificării avansului acordat și parțial utilizat:

a) înregistrarea avansului acordat în devize și justificat la cursul de schimb al zilei cînd a fost atribuit (160$ × 1600 lei/$ = 256000 lei):

625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"	=	542 „Avansuri de trezorerie"	D 256000	C 256000

b) consemnarea restituirii avansului de trezorerie neutilizat (40$), la un curs de schimb de 1650 lei/$, existent la data justificării lui, și evidențierea diferenței favorabile de curs valutar aferente avansului neconsumat [40$ × (1650 lei/$ – 1600 lei/$) = 2000 lei]:

5314 „Casa în devize" (40$ × 1600 lei/$)	=	542 „Avansuri de trezorerie" (40$ × 1600 lei/$)	D 64000	C 64000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
5314 „Casa în devize" [40$ × (1650 lei/$ – – 1600 lei/$)]	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar" [40$ × (1650 lei/$ – – 1600 lei/$)]	2000	2000

B_3) în cazul diminuării cursului de schimb la data justificării avansului acordat și neintegral utilizat:

a) reflectarea avansului în devize acordat și justificat la cursul de schimb al zilei cînd a fost atribuit (160$ × 1600 lei/$ = 256000 lei):

			D	C
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"	=	542 „Avansuri de trezorerie"	256000	256000

b) înregistrarea restituirii avansului de trezorerie neutilizat (40$), la un curs de schimb de 1580 lei/$, existent la data justificării lui, și evidențierea diferenței nefavorabile de curs valutar aferente avansului neconsumat [40$ × (1600 lei/$ – –1580 lei/$) = 800 lei]:

			D	C
%				64000
5314 „Casa în devize" (40$ × 1580 lei/$)	=	542 „Avansuri de trezorerie" (40$ × 1600 lei/$)	63200	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar" [40$ × (1600 lei/$ – – 1580 lei/$)]			800	

4) evidențierea dobînzii de 250$, la cursul de 1550 lei/$, aferentă împrumuturilor acordate altor unități din cadrul aceluiași grup, încasarea ei la cursul de 1540 lei/$ și consemnarea diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate la lichidarea creanțelor în devize [250$ × (1550 lei/$ – 1540 lei/$) = = 2500 lei]:

			D	C
4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului"	=	766 „Venituri din dobînzi"	387500	387500
5124 „Conturi la bănci în devize"	=	4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului"	385000	385000
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	=	4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului"	2500	2500

Scanned with OKEN Scanner

3.4. Cheltuieli privind dobînzile

În orice operațiune de atragere temporară la dispoziția unității patrimoniale a mijloacelor bănești temporar disponibile ale altor agenți economici, acționari sau asociați etc. ori de concesionare a unor bunuri, servicii ș.a. se folosesc numeroși termeni, printre aceștia fiind și cel de dobîndă. Rolul deosebit pe care îl are aceasta în determinarea agenților economici de a utiliza rațional împrumuturile primite, ca și mijloacele proprii, precum și în repartizarea de către unitățile cu ciclu lung de fabricație a dobînzilor aferente împrumuturilor asupra costurilor de producție ale produselor respective, justifică evidențierea separată a cheltuielilor cu dobînzile datorate de către unitățile patrimoniale. În acest scop se folosește contul **666 „Cheltuieli privind dobînzile".**

Felul dobînzilor datorate de către unitățile patrimoniale variază de la un agent economic la altul. Apar în rîndul acestora și cele aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, creditelor bancare pe termen lung și mediu, datoriilor legate de participații, precum și dobînzile percepute pentru alte împrumuturi și datorii asimilate. Contul 666 „Cheltuieli privind dobînzile" se debitează cu valoarea acestor elemente prin creditul conturilor 1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni", 1682 „Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu", 1686 „Dobînzi aferente datoriilor legate de participații" și 1687 „Dobînzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate".

Unitatea patrimonială are uneori de efectuat o serie de cheltuieli pe care nu le poate realiza, întrucît nu are mijloace bănești. Pentru acoperirea nevoilor temporare, ea apelează la creditul bancar, contractînd împrumuturi pe termen scurt. Dobînzile aferente creditelor bancare pe termen scurt se evidențiază tot în debitul contului analizat prin creditul contului 5198 „Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen scurt". Contul studiat mai primește la debitul său, prin creditul contului 5186 „Dobînzi de plătit", și dobînzile aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente. Valoarea dobînzilor plătite, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, se reflectă în debitul contului 666 „Cheltuieli privind dobînzile" și în creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei".

Justificată este și evidențierea separată în contabilitate a dobînzilor datorate unităților din cadrul aceluiași grup pentru împrumuturile încasate, ca și a celor cuvenite asociaților pentru disponibilitățile depuse la agentul economic, întrucît numai în felul acesta poate fi reliefat, printre altele, și aportul unuia sau altuia dintre cele două elemente în totalul cheltuielilor cu dobînzile. În vreme ce contul 4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului" primește primul element la creditul său prin debitul contului 666 „Cheltuieli privind dobînzile", la ultimul cont și la creditul contului 4558 „Dobînzi – conturi asociați" se trece dobînda cuvenită asociaților pentru sumele depuse la unitatea patrimonială. Stabilirea nivelului dobînzilor practicate, atît în relațiile dintre agenții economici

Scanned with OKEN Scanner

și asociații lor, cît și în cele dintre aceștia din urmă și societățile bancare nu este de competența Ministerului Finanțelor, aceasta făcînd obiectul contractelor încheiate între părți, cu respectarea reglementărilor legale în vigoare. Întregul sold al contului corespunzător de cheltuieli se preia la finele anului, în **contul specific de determinare a rezultatului exercițiului financiar.**

Priceperea aspectelor amintite este facilitată de înregistrările contabile corespunzătoare conținutului următoarelor operațiuni economice:

a) încorporarea în cheltuieli a dobînzilor datorate în sumă de 900000 lei, aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni (250000 lei), creditelor bancare pe termen lung și mediu (200000 lei), datoriilor legate de participații (100000 lei) și altor împrumuturi și datorii asimilate (350000 lei):

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	% 1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni“	900000	250000
		1682 „Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu“		200000
		1686 „Dobînzi aferente datoriilor legate de participații“		100000
		1687 „Dobînzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate“		350000

b) includerea în cheltuieli a dobînzii de plătit, în valoare de 400000 lei, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente (100000 lei) și a celei datorate pentru împrumuturile pe termen scurt contractate de la aceste societăți comerciale (300000 lei):

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	% 5186 „Dobînzi de plătit“	400000	100000
		5198 „Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen scurt“		300000

c) imputarea cheltuielilor cu dobînzile aferente împrumuturilor încasate de agentul economic de la alte unități din cadrul grupului (480000 lei) și cu cele cuvenite asociaților pentru disponibilitățile depuse la unitatea patrimonială (200000 lei), cît și transferarea întregului sold de 1980000 lei al contului de cheltuieli în contul de calcul al rezultatului exercițiului:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	% 4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului“ 4558 „Dobînzi–conturi asociaţi“	680000	 480000 200000
121 „Profit şi pierdere“	=	666 „Cheltuieli privind dobînzile“	1980000	1980000

3.5. Cheltuieli privind sconturile acordate

Unitatea patrimonială care intră în relaţii cu furnizorii este obligată să achite datoriile faţă de aceştia la scadenţa prevăzută în contract. Cînd bunurile, lucrările şi serviciile sînt plătite înainte de data scadenţei de către cumpărătorul lor, vînzătorii (furnizorii) îi acordă o reducere (bonificaţie) din valoarea datoriei care se numeşte ***scont***. Agenţii economici acordă reduceri de preţuri şi în cazul în care debitorii din reclamaţii, pagube materiale, creanţe reactivate etc. achită anticipat datoriile către unităţile patrimoniale.

Scontul acordat de către unităţi reprezintă pentru ele o cheltuială financiară. La fel ca şi în situaţia altor cheltuieli financiare, este firesc ca şi cheltuielile privind sconturile acordate clienţilor sau debitorilor pentru achitarea anticipată a datoriilor să se evidenţieze într-un cont distinct. Acesta este **667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“.** În debitul lui, prin creditul conturilor 411 „Clienţi“ şi 461 „Debitori diverşi“, se înregistrează valoarea sconturilor acordate clienţilor şi debitorilor unităţii patrimoniale.

Întrucît plata bunurilor şi serviciilor recepţionate de la furnizori se poate efectua şi pe baza efectelor de comerţ la o anumită scadenţă, iar banca achită beneficiarului cambiei sau altui efect de comerţ înainte de termenul de plată (data scadenţei) contravaloarea acestor efecte comerciale la ordinul său, reţinînd din valoarea lor nominală dobînda corespunzătoare pentru perioada cuprinsă între data scontării şi momentul scadenţei (cînd ea încasează valoarea înscrisă pe efect), numită scont, înseamnă că putem vorbi şi de o corespondenţă între debitul contului 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“ şi creditul contului 5114 „Efecte remise spre scontare“, cînd se înregistrează valoarea sconturilor acordate băncilor. La sfîrşitul fiecărui exerciţiu financiar, primul cont se închide prin preluarea soldului său debitor în **contul 121 „Profit şi pierdere“.**

Exemplul care urmează priveşte o societate comercială care vinde pe credit mărfuri în valoare de 472000 lei. Vînzătorul primeşte sub semnătura clientului său un bilet la ordin în valoare nominală de 300000 lei, iar pentru plata înainte de scadenţă a sumei de 168560 lei îi acordă cumpărătorului un scont de 2% din valoarea rămasă de achitat. Biletul la ordin este remis spre scontare unei bănci, care percepe pentru achitarea anticipată a efectului comercial o dobîndă de 13000 lei. Comisionul perceput de bancă, pentru acoperirea cheltuielilor cu operaţia de scontare, este de 4720 lei (fără TVA) şi se reţine din valoarea

Scanned with OKEN Scanner

nominală a cambiei. În contul debitelor reactivate de 200000 lei, unitatea încasează doar 196000 lei, întrucît diferența reprezintă scontul acordat terțului pentru achitarea anticipată a acestei datorii. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) vînzarea mărfurilor la o valoare brută de 472000 lei, acceptarea de către părțile contractante a decontării facturii printr-un bilet la ordin în valoare nominală de 300000 lei, acordarea unui scont de 3440 lei și încasarea prin casieria unității a sumei de 168560 lei:

			D	C
411 „Clienți“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“	472000	400000
	=	4427 „TVA colectată“		72000
%	=	411 „Clienți“		472000
413 „Efecte de primit“			300000	
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“			3440	
5311 „Casa în lei“			168560	

2) depunerea la bancă a biletului la ordin cu valoarea nominală de 300000 lei pentru scontare, acordarea unui scont de 13000 lei băncii, reținerea de către aceasta a comisionului de 4720 lei și încasarea valorii nominale a efectului de comerț, mai puțin comisionul și dobînda:

			D	C
5114 „Efecte remise spre scontare“	=	413 „Efecte de primit“	300000	300000
%	=	5114 „Efecte remise spre scontare“		300000
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“			13000	
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate“			4720	
5121 „Conturi la bănci în lei“			282280	

3) reactivarea debitelor la nivelul sumei de 200000 lei, acordarea unui scont de 4000 lei debitorilor, încasarea sumei de 196000 lei în contul debitelor constituite și închiderea contului corespunzător de cheltuieli, prin preluarea soldului său debitor de 25000 lei în contul de calcul al rezultatului exercițiului financiar:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
461 „Debitori diverşi“	=	754 „Venituri din creanţe reactivate“	200000	200000
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“	=	461 „Debitori diverşi“	4000	4000
5311 „Casa în lei“	=	461 „Debitori diverşi“	196000	196000
121 „Profit şi pierdere“	=	667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“	20440	20440

3.6. Alte cheltuieli financiare

Pierderile din creanţe legate de participaţii şi cele din vînzarea titlurilor de plasament, diferenţele nefavorabile de curs valutar din operaţiunile curente, dobînzile curente aferente împrumuturilor primite şi altor datorii privind exerciţiul financiar în curs, sconturile acordate clienţilor, debitorilor etc. deţin poziţie preponderentă în ansamblul cheltuielilor financiare. În structura acestora se cuprind şi alte cheltuieli financiare. Este vorba de cele care nu sînt evidenţiate cu ajutorul celorlalte conturi din grupa 66 „Cheltuieli financiare“.

Evidenţa cheltuielilor financiare, altele decît cele înregistrate în conturile 663 „Pierderi din creanţe legate de participaţii“, 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“, 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“, 666 „Cheltuieli privind dobînzile“ şi 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“, se realizează cu ajutorul contului **668 „Alte cheltuieli financiare“.** La finele exerciţiului financiar se transferă soldul său debitor asupra **contului 121 „Profit şi pierdere“.** Se înţelege, aşadar, că nici acest cont de cheltuieli financiare nu prezintă sold la finele perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR EXCEPȚIONALE

Cînd s-a tratat clasificarea cheltuielilor în raport de felul activității desfășurate de către unitatea patrimonială, s-a arătat că totalitatea cheltuielilor ce le poate efectua aceasta în procesul general de activitate aparține celor trei mari categorii. Era vorba de cheltuielile curente de exploatare și financiare, precum și de cele cu caracter excepțional sau extraordinar. Se cuprind în categoria acestora din urmă acele cheltuieli care prin conținutul și natura lor economică au un caracter neobișnuit, excepțional, în raport cu activitățile curente de exploatare (producție, prestații ori comerciale) sau financiare desfășurate la nivelul regiilor autonome, societăților comerciale și al altor agenți economici.

Cheltuielile excepționale reprezintă, așadar, acele cheltuieli care nu sînt legate de activitatea normală, curentă a unității patrimoniale. În rîndul lor apar cheltuieli care se referă fie la **operații de gestiune** (despăgubiri, amenzi și penalități, perisabilități și lipsuri de inventar imputabile, donații și subvenții acordate, inclusiv prelevările și donațiile făcute în scopuri umanitare, cît și pentru sprijinirea activităților sociale, culturale și sportive, pierderi din debitori diverși sau din calamități), fie la **operații de capital** (valoarea contabilă a imobilizărilor cedate și alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital).

Implicațiile cheltuielilor excepționale asupra stării financiare a agentului economic sînt diverse și uneori mari. Din această cauză, nu putem vorbi doar la modul general despre evidența lor. Varietatea lor atrage după sine necesitatea cunoașterii naturii cheltuielilor excepționale și, mai ales, a modului în care ele se evidențiază în contabilitate, aspecte pe care le realizăm în cele ce urmează.

4.1. Sistemul cheltuielilor excepționale privind operațiile de gestiune și consemnarea lor în contabilitate

Natura diferită a acestor cheltuieli a condus la dezvoltarea în patru subconturi operaționale a contului **671 „Cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune"** în vederea evidențierii fiecăreia din cheltuielile excepționale privind asemenea operații suportate de către unitățile patrimoniale.

Scanned with OKEN Scanner

Acestea sînt: **6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități“, 6712 „Donații și subvenții acordate“, 6714 „Pierderi din debitori diverși“și 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“**. Toate, însă, sînt conturi de activ, care se debitează în cursul exercițiului financiar pe măsura apariției cheltuielilor excepționale privind operațiile de gestiune și se creditează prin preluarea întregului sold la finele perioadei în **contul de calcul al rezultatului exercițiului**. Se înțelege, deci, că nici un cont sintetic de gradul II de cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune nu prezintă sold la finele exercițiului financiar. Modul de oglindire în contabilitate se redă în continuare pentru fiecare din aceste cheltuieli.

4.1.1. Despăgubiri, amenzi și penalități

Orice agent economic care a provocat o **daună (pagubă)** materială unei persoane juridice sau fizice răspunde pentru prejudiciul produs prin fapta ilicită săvîrșită de către personalul său cu prilejul acționării acestuia în cadrul normal al funcțiilor încredințate sau pentru cel cauzat de lucrurile și animalele aflate în paza lui juridică, precum și pentru prejudiciile provocate ca urmare a dărîmării complete a edificiului (casă, gard încorporat solului, baraj, pod, canal, pivniță etc.) ori dezagregării involuntare a materialului din care el este construit, din cauza lipsei de întreținere sau a unui viciu de construcție. Faptele cauzatoare de prejudicii sînt numeroase. Printre acestea menționăm pe următoarele: neîndeplinirea sau îndeplinirea necorespunzătoare a unor obligații contractuale; întîrzierea depunerii aportului social de către acționarii–persoane juridice; neluarea, datorită neglijenței în serviciu, a măsurilor de conservare a bunurilor primite în custodie, avînd drept consecință deteriorarea acestora; nepredarea la data fixată a bunurilor vîndute; distrugerea sau deteriorarea unor mijloace fixe, active circulante materiale, plantații, culturi sau alte bunuri; vătămarea sănătății unei persoane avînd drept urmare reducerea ori pierderea capacității sale de muncă, cu consecințele ce decurg din aceasta; desfacerea sau modificarea contractului de muncă în urma unor afirmații calomnioase ori a unui denunț calomnios, cu pierderea ori reducerea corespunzătoare a remunerației pe care o primea anterior; neîncasarea dreptului de inventator cuvenit pentru folosirea invenției de către agentul economic etc.

Răspunderea agentului economic pentru pagubele cauzate de personalul său în timpul exercitării funcțiilor încredințate se concretizează, de regulă, într-o **obligație de despăgubire (desdăunare)** care se face prin restabilirea situației anterioare a victimei prejudiciului (acoperirea prejudiciului efectiv și a beneficiului nerealizat de victimă ca urmare a faptei ilicite cauzatoare de prejudicii), repararea acestuia în natură sau prin plata unei sume de bani echivalentă cu dauna provocată. Cînd este vorba de prejudicii constînd în deteriorarea sau distrugerea unui bun, în evaluarea despăgubirilor urmează a se ține seama de starea de uzură a bunului existent la data producerii prejudiciului.

Scanned with OKEN Scanner

Victima și autorul prejudiciului pot să convină, prin bună învoială, asupra mărimii despăgubirilor și modalităților de recuperare a prejudiciului. În cazul în care între cei doi nu a intervenit o învoială, victima poate, la alegerea sa, să acționeze în judecată, pentru despăgubiri, persoana juridică singură sau pe aceasta în solidar cu persoanele fizice care în timpul exercitării funcțiilor încredințate au săvîrșit fapta ilicită, ori numai pe acestea din urmă. Pentru a obține despăgubirile cuvenite, victima acționează în judecată, de regulă, persoana juridică.

Plata unei sume de bani echivalentă cu dauna provocată se evidențiază în debitul contului **6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități"** prin creditul conturilor care țin evidența disponibilităților, în lei și devize, aflate în conturi la bănci sau în casieria autorului prejudiciului. Alte datorii față de bugetul statului, cum sînt amenzile și penalitățile, se reflectă tot în debitul primului cont, însă prin creditul contului 4481 „Alte datorii față de bugetul statului".

Întrucît restabilirea situației anterioare a unor bunuri deteriorate prin fapta ilicită cauzatoare de prejudicii se poate face și prin apelarea la serviciile terților, iar repararea în natură a valorilor distruse presupune acordarea de bunuri similare victimei prejudiciului, înseamnă că putem vorbi și de alte corespondențe contabile ale contului analizat. Avem în vedere pe cele cu conturile 401 „Furnizori", 300 „Materii prime", 301 „Materiale consumabile", 321 „Obiecte de inventar", 361 „Animale și păsări", 371 „Mărfuri", 381 „Ambalaje" etc. Contul 6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități" se mai debitează și cu diferențele de preț în plus (costul de achiziție este mai mare decît prețul prestabilit) aferente materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, animalelor, păsărilor și ambalajelor ieșite din gestiune în vederea reparării în natură a valorilor distruse, prin creditul conturilor 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale", 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar", 368 „Diferențe de preț la animale și păsări" și 388 „Diferențe de preț la ambalaje".

Repararea în natură a valorilor distruse se poate face și prin acordarea de produse finite sau semifabricate victimei prejudiciului. Valoarea la preț de înregistrare a acestor produse ieșite din gestiune în acest scop se reflectă tot în debitul contului de cheltuieli analizat și în creditul conturilor 341 „Semifabricate" și 345 „Produse finite". Diferențele de preț în plus (costul de producție este mai mare decît prețul prestabilit) repartizate asupra produselor finite și semifabricatelor ieșite din gestiune în vederea reparării în natură a valorilor distruse victimei prejudiciului se reflectă, de asemenea, în debitul contului 6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități" și în creditul contului 348 „Diferențe de preț la produse".

Achitînd despăgubirile, persoana juridică are dreptul să se întoarcă, printr-o acțiune de regres, împotriva personalului său care în timpul exercitării funcțiilor încredințate a săvîrșit fapta ilicită. Această posibilitate constituie nu numai un drept, dar și o obligație a agentului economic, deoarece suportarea prejudiciilor cauzate trebuie să revină, în cele din urmă, persoanelor fizice vinovate de producerea lor.

Scanned with OKEN Scanner

Admitem că agentul economic „X" acordă despăgubiri pentru prejudiciile rezultate din scăderea ori pierderea capacității de muncă a unei persoane, pentru dărîmarea involuntară a unei clădiri (100000 lei), distrugerea unei plantații (500000 lei) și pentru neîndeplinirea unor obligații contractuale (300000 lei). Prețul de facturare al reparațiilor efectuate de către o terță persoană, pentru restabilirea situației anterioare a unui mijloc fix, deteriorat prin fapta ilicită cauzatoare de prejudicii, este de 200000 lei, iar repararea în natură a unor obiecte de inventar distruse, în valoare de 400000 lei, se face prin acordarea de bunuri similare. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) plata sumei de 900000 lei prin casieria unității și prin virament, reprezentînd despăgubirile acordate de către agentul economic:

			D	C
6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități"	=	% 5311 „Casa în lei" 5121 „Conturi la bănci în lei"	900000	 100000 800000

2) valoarea reparațiilor executate de către o terță persoană la un mijloc fix, deteriorat de către șoferul agentului economic în timpul exercitării funcției încredințate, și acordarea de obiecte de inventar victimei prejudiciului în locul celor distruse:

			D	C
6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități"	=	% 401 „Furnizori" 321 „Obiecte de inventar"	600000	 200000 400000
4426 „TVA deductibilă"	=	401 „Furnizori"	36000	36000

3) suma de 500000 lei datorată de cel căruia agentul economic i-a încredințat paza materială a animalelor și din a cărui vină acestea au fost puse în situația de a cauza prejudiciul, precum și TVA aferentă (500000 lei × 18% = 90000 lei):

			D	C
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	% 7711 „Venituri din despăgubiri și penalități" 4427 „TVA colectată"	590000	 500000 90000

Așa cum se cunoaște, fapta săvîrșită cu vinovăție care prezintă un pericol social mai redus decît infracțiunea este considerată **contravenție**. Ea se sancționează de lege sau de alte acte normative cu **amendă**. Există o diversitate cu totul deosebită de fapte care constituie contravenție. Între acestea enumerăm pe următoarele: nemenționarea pe facturi, scrisori, oferte, comenzi, tarife, prospecte și orice alte documente întrebuințate în comerț a numărului sub care

Scanned with OKEN Scanner

este înmatriculată societatea în registrul comerțului și a anului înmatriculării; deținerea de valori materiale și bănești sub orice formă și cu orice titlu, precum și existența oricăror drepturi și obligații patrimoniale, fără a fi înregistrate în contabilitate; primirea și eliberarea din depozite a bunurilor de orice fel, fără documente justificative de intrare și ieșire; neîntocmirea balanțelor de verificare; nerespectarea normelor emise de Ministerul Finanțelor cu privire la: utilizarea și ținerea registrelor de contabilitate, arhivarea și păstrarea documentelor justificative și a celor contabile, precum și reconstituirea documentelor pierdute, sustrase sau distruse, efectuarea inventarierii patrimoniului, întocmirea, verificarea, certificarea și depunerea bilanțurilor contabile; necomunicarea la oficiile forței de muncă a tuturor posturilor libere în termen de 3 zile de la data cînd au devenit vacante. Acestora li se adaugă refuzul de a pune la dispoziția organelor de control a documentelor privind calculul și vărsarea la bugetul de stat sau bugetele locale a impozitului pe profit, majorarea unor categorii de cheltuieli sau întocmirea unor evidențe eronate în scopul vădit de a reduce impozitul datorat asupra profitului, expunerea spre vînzare sau vînzarea de mărfuri sau orice alte produse fără specificarea termenului de valabilitate ori cu termenul de valabilitate expirat, neexpunerea la vînzare a mărfurilor existente, vînzarea preferențială, refuzul nejustificat al vînzării acestora sau al prestării de servicii cuprinse în obiectul de activitate al agentului economic, vînzarea cu lipsă la cîntar sau măsurătoare, falsificarea ori substituirea de mărfuri sau orice alte produse, precum și expunerea spre vînzare sau vînzarea de asemenea bunuri, cunoscînd că sînt falsificate sau substituite, neemiterea în termen a actelor administrative privind modul de organizare și exercitare a controlului financiar preventiv și a celui de gestiune, nedispunerea măsurilor necesare pentru efectuarea cu prioritate, la solicitarea instanțelor de judecată, organelor de procuratură și poliției, a controlului financiar de gestiune necesar stabilirii prejudiciilor produse prin infracțiuni și clarificării împrejurărilor care au condus la săvîrșirea unor fapte de natură penală, nepunerea la dispoziția organelor de control financiar a registrelor și corespondenței, actelor, pieselor justificative, bilanțurilor contabile și a altor documente necesare controlului, cît și pentru neprezentarea pentru verificare a valorilor de orice fel pe care un salariat le gestionează sau le are în păstrare etc. Și exemplele pot continua cu înregistrarea ca mijloace fixe a unor obiecte care, potrivit legii, nu se încadrează în această categorie, calcularea și înregistrarea în contabilitate a amortizării mijloacelor fixe exceptate de lege, aplicarea unor durate normale de utilizare a mijloacelor fixe altele decît cele legale, evidențierea unor valori de intrare a mijloacelor fixe altele decît cele stabilite conform prevederilor legale, modificarea, pe parcursul duratei normale de funcționare a acestor bunuri, a duratelor și regimului de amortizare, nereconstituirea, pînă la finele anului, a sumelor rezultate din amortizare, utilizate pentru investiții financiare pe termen scurt și mediu etc.

Contravenția se constată printr-un **„proces-verbal de constatare și sancționare a contravențiilor"** încheiat de organele prevăzute în actele normative pentru stabilirea și sancționarea acesteia (organele controlului

Scanned with OKEN Scanner

financiar, gărzii financiare și ale poliției, corpurile de control comercial ale prefecturilor și primăriilor municipale și orășenești, împuterniciții primăriilor comunale, precum și alte organe de control care au astfel de atribuții stabilite prin legi, hotărîri ale guvernului și prin alte acte normative). Documentul menționat va cuprinde ziua, luna și anul în care este întocmit, numele, prenumele și funcția celor care îl încheie, descrierea faptei ce constituie contravenție și arătarea tuturor împrejurărilor ce pot servi la aprecierea gravității acesteia, denumirea agentului economic care se face vinovat de săvîrșirea faptei, numărul sub care este înmatriculat în registrul comerțului, numele și prenumele persoanei care îl reprezintă, indicarea actului normativ prin care se stabilește și se sancționează contravenția, contul în care se va achita amenda și banca la care el este deschis, bunurile confiscate, obiecțiunile formulate de contravenient și alte elemente. El se întocmește în trei exemplare, din care o copie se înmînează contravenientului. Se semnează pe fiecare pagină de cei care îl încheie (comisari, ofițeri și subofițeri de poliție ori de către alți agenți constatatori), de martori și de contravenient.

În cazul în care contravenientul achită pe loc agentului constatator jumătate din minimul amenzii, prevăzute în actul normativ pentru fapta săvîrșită, iar prin contravenție nu s-a cauzat o pagubă, procesul-verbal nu se mai încheie și orice urmărire încetează. Plata amenzii se face contra chitanță, emisă de către agentul constatator, în care se va specifica contravenția pentru care s-a încasat suma. Cînd amenda se achită în numerar la C.E.C., contravenientul depune chitanța sau o transmite prin poștă recomandat la sediul instituției din care face parte agentul constatator.

Suma amenzilor plătite în numerar se evidențiază în debitul contului **6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități"** prin creditul conturilor 5311 „Casa în lei" sau 5314 „Casa în devize", după caz. Valoarea amenzilor achitate prin conturi la bănci se trece la debitul primului cont și la creditul conturilor 5121 „Conturi la bănci în lei" ori 5124 „Conturi la bănci în devize", după cum plata se face în lei sau în valută. Plătind amenzile, persoana juridică are dreptul să recupereze mărimea lor de la persoanele vinovate de producerea faptelor ce constituie contravenție.

Alte aspecte negative din activitatea agentului economic generează **penalități**. Între acestea amintim nedescărcarea în timpul fixat a mărfurilor din mijloacele de transport (vagoane de cale ferată, vapoare, autovehicule), neplata în termen a obligațiilor către furnizorii de mărfuri și prestatorii de servicii, nerespectarea termenelor de plată a sumelor datorate bugetului statului și bugetelor locale etc. Organele fiscale teritoriale ale Ministerului Finanțelor pot dispune, în cazul neachitării la termen a impozitelor, taxelor și a altor vărsăminte datorate, potrivit legii, bugetului de stat și bugetelor locale, retragerea sumelor respective din conturile agenților economici, prin introducerea de dispoziții de încasare, care constituie **titluri executorii**, pe care organele bancare sînt obligate a le onora fără acceptul debitorilor, în condițiile legii. În situația lipsei disponibilităților bănești în conturile bancare, banca

Scanned with OKEN Scanner

comercială urmărește executarea titlurilor executorii din încasările zilnice realizate pînă la lichidarea creanțelor sau pînă la începerea urmăririi silite asupra elementelor patrimoniale ale debitorilor.

Oricum s-ar proceda, achitarea în numerar prin casieria proprie a unității patrimoniale a obligațiilor menționate se evidențiază tot în debitul contului **6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități"** prin creditul contului 5311 „Casa în lei" sau 5314 „Casa în devize", după caz. Asemenea datorii, plătite de către agenții economici prin băncile la care au disponibilități în conturi de decontare, se reflectă asemănător achitării prin virament a despăgubirilor și amenzilor.

Diferențele de preț în minus (costul de achiziție sau costul de producție, după caz, este mai mic decît prețul prestabilit) aferente materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, animalelor și păsărilor, ambalajelor, produselor finite și semifabricatelor ieșite din gestiune în vederea reparării în natură a valorilor similare distruse victimei prejudiciului se consemnează în debitul conturilor 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale", 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar", 348 „Diferențe de preț la produse", 368 „Diferențe de preț la animale și păsări" și 388 „Diferențe de preț la ambalaje". La sfîrșitul exercițiului financiar, întregul sold al contului corespunzător de cheltuieli se transferă asupra **contului de profit și pierdere** în vederea închiderii. Cum totul este foarte simplu, nu mai exemplificăm cum se contabilizează aspectele prezentate.

4.1.2. Donații și subvenții acordate

Este cunoscut că **donația** este un contract gratuit ori de binefacere prin care o persoană fizică sau juridică, numită **donator**, transmite proprietatea unui bun ori a unei sume de bani **donatarului**, fără să primească ceva în schimb. Oferta de a dona și acceptarea donației pot fi cuprinse și într-un proces-verbal încheiat în acest scop.

Ca urmare a acordării de donații, patrimoniul donatorului se micșorează, iar cel al donatarului nu se diminuează, ci, dimpotrivă, se mărește. Aceste aspecte se evidențiază în contabilitate în mod diferit, după cum acordarea de donații între agenți economici generează o cheltuială sau un venit excepțional. Valorile ieșite din gestiunea donatorului, fără a se urmări un contraechivalent, se înregistrează în debitul contului **6712 „Donații și subvenții acordate"** prin creditul conturilor care reflectă bunurile sau sumele de bani donate. Dintre aceste conturi se impun să fie reținute următoarele: 300 „Materii prime", 301 „Materiale consumabile", 321 „Obiecte de inventar", 323 „Baracamente și amenajări provizorii", 345 „Produse finite", 361 „Animale și păsări", 371 „Mărfuri", 5121 „Conturi la bănci în lei", 5124 „Conturi la bănci în devize", 5311 „Casa în lei", 5314 „Casa în devize", precum și alte conturi care evidențiază natura valorilor acordate drept donație agenților economici, instituțiilor publice etc.

Scanned with OKEN Scanner

Diferențele de preț în plus între prețul de achiziție, respectiv costul de producție, și prețul de înregistrare prestabilit (standard) aferente materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, produselor, animalelor, păsărilor și ambalajelor donate se înregistrează în debitul contului 6712 „Donații și subvenții acordate" și în creditul conturilor 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale", 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar", 348 „Diferențe de preț la produse", 368 „Diferențe de preț la animale și păsări" și 388 „Diferențe de preț la ambalaje". În cazul cînd agentul economic este plătitor de taxă pe valoarea adăugată, prețul de achiziție sau costul de producție, după caz, al mărfurilor donate se reflectă în debitul contului 6712 „Donații și subvenții acordate" și în creditul contului care ține evidența existenței și mișcării stocurilor de mărfuri, iar valoarea adaosului comercial și mărimea taxei pe valoarea adăugată neexigibilă, aferente bunurilor donate de către **unitățile de desfacere en detail și cele de alimentație publică,** se consemnează în debitul conturilor 378 „Diferențe de preț la mărfuri" și 4428 „TVA neexigibilă" prin creditul contului 371 „Mărfuri".

Donații pot face și **societățile comerciale de desfacere en gros.** Prețul de achiziție al mărfurilor donate se reflectă în debitul contului 6712 „Donații și subvenții acordate" și în creditul contului 371 „Mărfuri". Pentru adaosul comercial calculat, aferent mărfurilor donate, se debitează contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri" prin creditarea contului 371 „Mărfuri".

Și **agenții economici care nu sînt plătitori de taxă pe valoarea adăugată** pot dona bani sau diverse bunuri. Contabilitatea trebuie să înregistreze, deci, și mărfurile ieșite pe această cale din patrimoniul donatorului. Valoarea mărfurilor donate de către agentul economic, care nu este plătitor de taxă pe valoarea adăugată, se înregistrează în mod asemănător cu cel de desfacere en gros care plătește TVA, folosindu-se pentru aceasta conturile 6712 „Donații și subvenții acordate", 371 „Mărfuri", 378 „Diferențe de preț la mărfuri". Deosebirea constă în aceea că reflectarea mărfurilor donate în debitul primului cont și în creditul celui de-al doilea se face la prețul de înregistrare al mărfurilor achiziționate de la furnizori (inclusiv taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factură) sau din avansuri de trezorerie (cu sau fără TVA inclus). Cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor donate se debitează, de asemenea, contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri" prin creditarea contului 371 „Mărfuri". Asemenea aspecte reies din următoarele operațiuni economice:

1) prețul de achiziție al materiilor prime ieșite din gestiune prin donație este de 100000 lei, iar diferența de preț în plus (costul de achiziție este de 60000 lei, iar prețul prestabilit de 50000 lei) aferentă obiectelor de inventar donate reprezintă 10000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6712 „Donații și subvenții acordate“	=	% 300 „Materii prime“ 321 „Obiecte de inventar“ 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar“	160000	 100000 50000 10000

2) valoarea la preț de achiziție a mărfurilor donate de către o unitate de desfacere en detail este de 200000 lei; mărimea adaosului comercial și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor donate reprezintă 40000 lei și, respectiv, 43200 lei [(200 000 lei + 40000 lei) × 18% = 43200 lei]:

			D	C
6712 „Donații și subvenții acordate“	=	371 „Mărfuri“	200000	200000
% 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	371 „Mărfuri“	 40000 43200	83200

3) intrarea în gestiunea agentului economic, care nu este plătitor de taxă pe valoarea adăugată, de mărfuri la prețul de achiziționare de 118000 lei (inclusiv taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factură de către furnizor). Mărimea adaosului comercial practicat de agentul economic este de 35400 lei, iar valoarea de achiziție a mărfurilor donate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată facturată de furnizor, reprezintă 50000 lei:

			D	C
371 „Mărfuri“	=	401 „Furnizori“	118000	118000
371 „Mărfuri“	=	378 „Diferențe de preț la mărfuri“	35400	35400
% 6712 „Donații și subvenții acordate“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	 50000 15000	65000

Generează o cheltuială excepțională și **subvențiile** acordate de către unitatea patrimonială altor agenți economici sau instituții publice. Suma pusă la dispoziția acestora din urmă sub formă de ajutor cu titlu nerambursabil, pentru acoperirea cheltuielilor care depășesc veniturile proprii ori pentru realizarea unor acțiuni precise, se evidențiază tot în debitul contului **6712 „Donații și subvenții acordate“** și în creditul conturilor care țin evidența disponibilităților, în lei și devize, aflate în conturi la bănci sau a numerarului existent în casieria subvenționatorului, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

Prelevările și donațiile făcute în scopuri umanitare, precum și pentru sprijinirea activităților sociale, culturale și sportive se consemnează, de asemenea, cu ajutorul contului analizat. Ele se înregistrează distinct cu ajutorul unor conturi analitice deschise în cadrul contului **6712 „Donații și subvenții acordate".** Bunurile donate în scopuri umanitare, pentru sprijinirea activităților sociale, culturale și sportive, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Donația este o operație scutită de TVA, numai dacă valoarea bunurilor donate în scopurile menționate se încadrează în limita plafoanelor valorice stabilite în baza legii bugetare.

Cînd evidența materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, produselor, animalelor, păsărilor și ambalajelor donate se ține la prețul prestabilit, iar acesta este mai mare decît costul de achiziție, respectiv costul de producție, înregistrarea în debitul contului 6712 „Donații și subvenții acordate" în corespondență cu conturile 300 „Materii prime", 301 „Materiale consumabile", 321 „Obiecte de inventar", 345 „Produse finite", 361 „Animale și păsări", 381 „Ambalaje" este urmată de contabilizarea diferențelor de preț în minus, repartizate asupra valorii acestor bunuri ieșite din gestiune prin donație. Contul 6712 „Donații și subvenții acordate" se creditează, în acest caz, prin debitarea conturilor 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale", 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar", 348 „Diferențe de preț la produse", 368 „Diferențe de preț la animale și păsări", 388 „Diferențe de preț la ambalaje". În creditul contului studiat se înscrie, la sfîrșitul exercițiului financiar, în vederea închiderii sale, totalul cheltuielilor excepționale privind donațiile și subvențiile acordate în cursul perioadei, prin **contul 121 „Profit și pierdere".**

Să vedem cum se rezolvă problemele prezentate și cu ajutorul următorului exemplu: societatea comercială „A" donează agentului economic „B" materii prime în valoare de 560000 lei (diferența de preț în minus aferentă acestor bunuri ieșite din gestiune prin donație este de 60000 lei) și suma de 100000 lei, plătită din numerarul aflat în casierie, iar unității patrimoniale la care deține titluri de participare, îi acordă o subvenție de echilibru în valoare de 3000000 lei, achitată prin virament bancar. În scopuri umanitare, ea donează combustibili în valoare de 400000 lei, iar pentru sprijinirea de activități sportive plătește în numerar suma de 600000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) acordarea donațiilor și subvențiilor, în valoare de 3600000 lei, agentului economic „B" și unității patrimoniale la care deține acțiuni cumpărate pe termen lung:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6712 „Donații și subvenții acordate“	=	% 300 „Materii prime“ 5311 „Casa în lei“ 5121 „Conturi la bănci în lei“	3660000	 560000 100000 3000000
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“	=	6712 „Donații și subvenții acordate“	60000	60000

2) trecerea de combustibili în proprietatea unei grădinițe de copii în valoare de 400000 lei și acordarea sumei de 600000 lei unei organizații sportive, cît și transferarea soldului de 4600000 lei al contului de cheltuieli excepționale privind donațiile și subvențiile acordate la cel de profit și pierdere:

			D	C
6712 „Donații și subvenții acordate“	=	% 3012 „Combustibili“ 5311 „Casa în lei“	1000000	 400000 600000
121 „Profit și pierdere“	=	6712 „Donații și subvenții acordate“	4600000	4600000

În practica economiei de piață, așa cum s-a arătat, apar frecvente cazuri în care agenții economici acordă donații sub formă de active circulante materiale sau bănești. Nimic nu împiedică pe agenții economici să doneze terenuri, mijloace fixe, titluri de participare, titluri imobilizate ale activității de portofoliu și alte titluri imobilizate unor persoane fizice sau juridice. Prețul de înregistrare al terenului și valoarea cheltuielilor privind titlurile de participare, titlurile imobilizate ale activității de portofoliu și alte titluri imobilizate donate se înregistrează în debitul contului **6712 „Donații și subvenții acordate“** prin creditul conturilor care țin evidența imobilizărilor menționate.

De cele mai multe ori, ieșirea mijloacelor fixe cu titlu gratuit din patrimoniul agentului economic presupune folosirea prealabilă a acestora de către donator, astfel că în momentul donației ele au un anumit grad de uzură. Obiectul diminuării patrimoniului donatorului îl constituie și mijloacele fixe în stare nouă. Indiferent dacă mijloacele fixe donate sînt noi sau parțial uzate, intervenția contului 6712 „Donații și subvenții acordate“ exercită o influență de reducere asupra patrimoniului unității. Valoarea contabilă a mijloacelor fixe noi ieșite din patrimoniu pe această cale se consemnează în debitul contului 6712 „Donații și subvenții acordate“ și în creditul contului 212 „Mijloace fixe“. Cînd mijloacele fixe donate sînt parțial uzate, valoarea neamortizată a acestor imobilizări corporale se înregistrează în debitul primului cont și în creditul celui de-al doilea.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 6712 „Donații și subvenții acordate" intră în corespondență, totodată, cu conturile 230 „Imobilizări necorporale în curs" și 231 „Imobilizări corporale în curs" pentru costul de producție, respectiv prețul de achiziție privind investițiile neterminate donate. Primul cont mai primește în debit tot elemente de imobilizări donate, dar de natură financiară, prin creditul conturilor 261 „Titluri de participare", 262 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu" și 263 „Alte titluri imobilizate".

În ipoteza donării de terenuri în valoare de 800000 lei, acordării cu titlu gratuit de utilaje energetice în stare nouă (1900000 lei) și de mașini de lucru cu o valoare de intrare în patrimoniu de 1000000 lei, amortizate în proporție de 80%, ori în situația donării de titluri imobilizate ale activității de portofoliu (900000 lei), precum și pentru închiderea contului corespunzător de cheltuieli excepționale privind donațiile și subvențiile acordate, se întocmesc următoarele articole contabile:

			D	C
6712 „Donații și subvenții acordate"	=	% 2111 „Terenuri" 2123 „Mașini, utilaje și instalații de lucru" 262 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu"	3600000	 800000 1900000 900000
% 2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru" 6712 „Donații și subvenții acordate"	=	2123 „Mașini, utilaje și instalații de lucru"	 800000 200000	1000000
121 „Profit și pierdere"	=	6712 „Donații și subvenții acordate"	3800000	3800000

4.1.3. Pierderi din debitori diverși

În activitatea curentă a unităților patrimoniale, pot să intervină anumite operații care să dea naștere la relații de decontare cu **diverși debitori**. Astfel de operații se referă la sume datorate de terți pentru cesiuni de imobilizări financiare, concesiuni, locații de gestiune, licențe, brevete și alte drepturi similare, vînzări de titluri mobiliare de plasamente, cedări de elemente de activ, la debite reactivate și la dobînzi aferente debitelor, la valoarea produselor, producției în curs de execuție, materialelor, mărfurilor, animalelor, obiectelor de inventar, mijloacelor fixe constatate lipsă sau deteriorate imputate terților persoane fizice sau juridice. Stingerea acestor obligații se face de către debitor,

Scanned with OKEN Scanner

ca regulă generală, prin efectuarea de bunăvoie a plății. În situația în care el nu execută de bunăvoie plata, unitatea patrimonială poate recurge la mijloacele pe care legea i le pune la dispoziție pentru a-l sili la efectuarea ei.

Este posibil ca executarea silită asupra bunurilor debitorului să nu aibă loc, întrucît acesta este lipsit de elemente de activ în patrimoniul său, adică este **insolvabil**. Contractarea de noi datorii, urmărirea exercitată de alți creditori, neglijența ori nepăsarea sau nepriceperea acestuia în administrarea patrimoniului său sînt doar cîteva din cauzele care pot genera insolvabilitatea temporară sau definitivă a debitorului. În ambele situații, unitatea creditoare se află pe moment în imposibilitatea de a-și încasa drepturile (creanțele) sale.

Valoarea debitelor scăzute din evidență datorită insolvabilității persoanelor juridice sau fizice reprezintă pentru agentul economic creditor o cheltuială excepțională. Evidența ei se ține cu ajutorul contului **6714 „Pierderi din debitori diverși"**. În debitul lui și în creditul contului 461 „Debitori diverși" se înregistrează debitele aparținînd terților care au fost scăzuți din evidență ca insolvabili. Tot așa, se includ în cheltuielile excepționale și creanțele nerecuperate de către creditor de la debitorii dispăruți, ce au fost scoși din activul agentului economic. Aceștia, ca și debitorii care au fost scăzuți din evidență ca insolvabili, trebuie urmăriți, în conformitate cu dispozițiile legale, în continuare pînă la reactivare sau împlinirea termenului de prescripție cu ajutorul contului în afara bilanțului **8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare"**. În debitul acestui cont se evidențiază sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruți, scoși din activ, iar în credit sumele reactivate ca urmare a revenirii debitorilor la starea de solvabilitate, precum și debitele ale căror termene de urmărire s-au prescris. Soldul contului reprezintă sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruți, scoși din activ, nereactivate. Pe fiecare debitor insolvabil sau dispărut, scos din activul bilanțului, se organizează evidența analitică, din care trebuie să rezulte suma datorată și actul legal în baza căruia debitul respectiv s-a scăzut din evidență.

La debitul primului cont bilanțier și la creditul contului în afara bilanțului se mai trece și valoarea debitelor prescrise din cauza neurmăririi în termen a debitorilor diverși. Din momentul includerii debitelor prescrise în cheltuielile sale excepționale, agentul economic creditor trebuie să ia măsuri de recuperare a sumelor de la persoanele vinovate de neurmărirea debitorilor în termen și în cuantumul cuvenit.

În măsură să evidențieze **debitele aparținînd unităților din cadrul grupului care au fost scoase din activul bilanțului ca insolvabile** este numai corespondența între debitul contului **6714 „Pierderi din debitori diverși"** și creditul contului 4511 „Decontări în cadrul grupului". La finele exercițiului financiar, se închide contul 6714 „Pierderi din debitori diverși", prin preluarea soldului său în **contul de calcul al rezultatului exercițiului financiar**.

Prețul de vînzare al elementelor de activ cedate, spre exemplu, unor terțe persoane fizice și juridice este de 5000000 lei, iar cel al imobilizărilor

Scanned with OKEN Scanner

financiare vîndute la o unitate din cadrul grupului de 6000000 lei. Societatea comercială încasează în contul debitelor constituite doar 8200000 lei, întrucît constată la scadență insolvabilitatea agentului economic „X" și a unității „Y", aparținînd aceluiași grup, pentru creanțe în valoare de 1300000 lei și, respectiv, 800000 lei, precum și suma de 700000 lei datorată de unele terțe persoane fizice scoase din evidență ca dispărute. În exercițiul financiar următor, se apreciază refacerea solvabilității debitorului „X" și se reactivează creanța de 1300000 lei. Rezolvarea contabilă a acestui exemplu ipotetic presupune următoarele înregistrări:

1) evidențierea veniturilor corespunzătoare elementelor de activ cedate, în valoare de 5000000 lei, și încasarea prin viraiment, în contul debitelor constituite, a sumei de 3000000 lei:

			D	C
461 „Debitori diverși"	=	% 7721 „Venituri din cedarea activelor" 4427 „TVA colectată"	5900000	 5000000 900000
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	461 „Debitori diverși"	3000000	3000000

2) includerea în cheltuieli a debitelor scăzute din evidență datorită insolvabilității agentului economic „X" și a dispariției unor terțe persoane fizice debitoare:

			D	C
6714 „Pierderi din debitori diverși"	=	461 „Debitori diverși"	2000000	2000000

3) consemnarea sumei de 900000 lei reprezentînd taxa pe valoarea adăugată aferentă debitorilor diverși scoși din activ:

			D	C
4427 „TVA colectată"	=	461 „Debitori diverși"	900000	900000

4) constituirea veniturilor corespunzătoare imobilizărilor financiare cedate la o unitate din cadrul grupului în valoare de 6000000 lei, încasarea prin virament bancar a sumei de 5200000 lei și includerea în cheltuieli a debitelor, scăzute din evidență, de 800000 lei datorită insolvabilității temporare a unității din cadrul aceluiași grup:

			D	C
4511 „Decontări în cadrul grupului"	=	% 7721 „Venituri din cedarea activelor" 4427 „TVA colectată"	7080000	 6000000 1080000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	4511 „Decontări în cadrul grupului“	5200000	5200000
6714 „Pierderi din debitori diverși“	=	4511 „Decontări în cadrul grupului“	800000	800000

5) înregistrarea sumei de 1080000 lei reprezentînd taxa pe valoarea adăugată aferentă debitelor scăzute din evidență datorită insolvabilității temporare a unității din cadrul aceluiași grup:

			D	C
4427 „TVA colectată“	=	4511 „Decontări în cadrul grupului“	1080000	1080000

6) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri cu soldul lor de 2800000 lei și, respectiv, 11000000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	6714 „Pierderi din debitori diverși“	2800000	2800000
7721 „Venituri din cedarea activelor“	=	121 „Profit și pierdere“	11000000	11000000

7) reactivarea creanței de 1300000 lei față de agentul economic „X“ în exercițiul financiar următor; taxa pe valoarea adăugată aferentă valorii debitelor reactivate este de 234000 lei (1300000 × 18% = 234000 lei):

			D	C
461 „Debitori diverși“	=	%	1534000	
		754 „Venituri din creanțe reactivate“		1300000
		4427 „TVA colectată“		234000

4.1.4. Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune

Cînd se pune în discuție determinarea rezultatului exercițiului financiar, trebuie să avem în vedere că mărimea acestuia este influențată și de alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune care apar sub diferite forme[1]. Reținem dintre acestea, ca avînd ponderea cea mai mare, pe cele generate de pierderile din calamități. Ploile torențiale, grindinele, inundațiile, furtunile, trăsnetele, incendiile, exploziile, uraganele, cutremurele de pământ, prăbușirile sau alunecările de teren, bolile infectocontagioase și parazitare ale

[1] Gh. Scorțescu, V. Munteanu, *Opinii despre contabilitatea altor cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune, Expertiza contabilă*, nr. 6-7/1994, p. 22-28

Scanned with OKEN Scanner

plantelor și animalelor sînt principalii factori naturali care produc pagube materiale.

De îndată ce calamitatea s-a produs, agentul economic este obligat să efectueze importante activități referitoare la combaterea efectivă a dezastrului pentru limitarea pagubei și paza bunurilor rămase în vederea prevenirii degradărilor ulterioare, executarea tratamentelor la animalele bolnave sau accidentate, respectarea regulilor de carantină, cînd se constată boli infecto-contagioase, salvarea culturilor rămase și îngrijirea lor suplimentară, comunicarea producerii evenimentului asigurat societății de asigurare, constatarea cauzelor și împrejurărilor în care s-au produs daunele, stabilirea volumului fizic al pagubelor, evaluarea și înregistrarea pierderilor în contabilitate.

Actul în care se menționează cauzele pierderilor din calamități, mărimea acestora și lucrările sau acțiunile care trebuie întreprinse pentru înlăturarea lor este *procesul-verbal de constatare și evaluare a pagubei*. El se întocmește în mai multe exemplare de către societatea comercială de asigurare cu participarea reprezentantului asiguratului și al altor organe.

În baza documentului menționat, se înregistrează valoarea pierderilor din calamități în debitul contului **6718 „ Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune"** prin creditul conturilor care indică natura bunurilor ieșite din gestiunea unității pe această cale. Reținem dintre aceste conturi pe următoarele: 300 „Materii prime", 301 „Materiale consumabile", 321 „Obiecte de inventar", 323 „Baracamente și amenajări provizorii", 341 „Semifabricate", 345 „Produse finite", 361 „Animale și păsări", 371 „Mărfuri" și 381 „Ambalaje". Dacă se are în vedere că evaluarea și înregistrarea în contabilitate a materiilor prime, produselor, ambalajelor și altor bunuri de natura stocurilor se poate face și la prețuri standard (prestabilite), apare clar că diferențele de preț stabilite față de costul de achiziție sau cel de producție, după caz, se evidențiază proporțional și asupra valorii bunurilor respective ieșite din patrimoniu pe calea menționată. Realitatea aceasta este reliefată de corespondența care se stabilește între debitul contului analizat și creditul conturilor 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale", 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar", 348 „Diferențe de preț la produse", 368 „Diferențe de preț la animale și păsări" și 388 „Diferențe de preț la ambalaje". Numai corespondența între debitul ultimelor conturi și creditul contului **6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune"** este în măsură să reflecte diferențele de preț în minus aferente materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, produselor, animalelor, păsărilor și ambalajelor ieșite din gestiune datorită acțiunii negative a factorilor naturali.

Valoarea pierderilor din calamități constatate la mărfuri se înregistrează de către **unitatea de desfacere en detail și de cea de alimentație publică plătitoare de taxă pe valoarea adăugată** în debitul contului analizat și în

Scanned with OKEN Scanner

creditul contului 371 „Mărfuri". Concomitent se consemnează în debitul conturilor 378 „Diferențe de preț la mărfuri" și 4428 „TVA neexigibilă", prin creditul contului care ține evidența existenței și mișcării stocurilor de mărfuri, valoarea adaosului comercial și mărimea taxei pe valoarea adăugată neexigibilă aferente acestor bunuri ieșite din gestiune datorită calamităților.

Agentul economic care nu este plătitor de taxă pe valoarea adăugată înregistrează pierderile din calamități la mărfuri în mod asemănător cu cel de desfacere en gros care o plătește, folosindu-se, pentru aceasta, conturile 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune", 371 „Mărfuri" și 378 „Diferențe de preț la mărfuri". Deosebirea constă în aceea că evidențierea valorii acestor pierderi se face la prețul de înregistrare al mărfurilor cumpărate de la furnizori (inclusiv taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factură) sau din avansuri de trezorerie (cu sau fără TVA inclus). Diferența dintre prețul de vînzare cu amănuntul și valoarea de achiziție aferentă mărfurilor calamitate se consemnează în debitul ultimului cont și în creditul celui penultim.

Pierderile din calamități la producția neterminată și valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție distruse din cauza acțiunii negative a factorilor naturali se contabilizează, de asemenea, în debitul contului **6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune"** în corespondență cu conturile 331 „Produse în curs de execuție" și 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție". În mod asemănător, se evidențiază perisabilitățile și lipsurile de inventar imputabile stabilite la materii prime, produse și la alte bunuri de natura activelor circulante materiale, precum și costul efectiv al producției în curs de execuție constatate lipsă sau deteriorate datorită personalului propriu sau unor terțe persoane fizice sau juridice. Odată cu aceste operațiuni, se mai reflectă suplimentar în contabilitate suma imputată celor care se fac vinovați de lipsa, deteriorarea sau distrugerea bunurilor și a producției în curs de execuție, valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor, deprecierilor sau distrugerilor imputate persoanelor vinovate prin debitarea conturilor 461 „Debitori diverși" sau 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul", după caz, și creditarea conturilor 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune" și 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată". La finele exercițiului financiar, se trece asupra **contului de calcul al rezultatului acestuia** valoarea pierderilor din calamități. Este limpede că nici acest cont nu prezintă sold la sfîrșitul exercițiului financiar.

Din actul întocmit de către comisia de constatare și stabilire a pagubelor din cauza unui cutremur de pămînt, de exemplu, reiese că valoarea pierderilor din calamități înregistrate la materii prime este de 800000 lei, iar la obiecte de inventar de 120000 lei. Diferența de preț în plus aferentă primelor bunuri ieșite din patrimoniul agentului economic pe această cale este de 60000 lei. Unitatea patrimonială trece în sarcina îngrijitorului suma de 590000 lei, întrucît se face vinovat de moartea unor oi în valoare de 400000 lei, din cauza neexecutării tratamentului prescris de medicul sau tehnicianul veterinar pentru respectivele animale accidentate în urma acțiunii negative a factorului natural amintit, și de

Scanned with OKEN Scanner

deprecierea unor furaje, înregistrate la prețul standard de 110000 lei (între costul de achiziție și prețul standard la furaje este o diferență în minus de 10000 lei). Valoarea producției în curs distrusă din cauza calamităților este de 600000 lei. Se evidențiază în contabilitate următoarele aspecte:

1) valoarea pierderilor din calamități constatate la materii prime și la obiecte de inventar, precum și diferențele de preț în plus aferente primelor bunuri ieșite din gestiunea agentului economic, în urma producerii evenimentului:

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	% 300 „Materii prime“ 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“ 321 „Obiecte de inventar“	980000	 800000 60000 120000

2) includerea în cheltuieli a valorii oilor moarte și a furajelor depreciate din cauza îngrijitorului de animale, precum și trecerea în sarcina acestuia a sumei de 590000 lei, imputată de către unitatea patrimonială:

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	% 361 „Animale și păsări“ 3016 „Furaje“	510000	 400000 110000
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale“	=	6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	10000	10000
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	590000	 500000 90000

3) valoarea la cost de producție a produselor și a lucrărilor și serviciilor aflate în curs de execuție distruse din cauza calamităților este de 450000 lei și, respectiv, 150000 lei:

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	% 331 „Produse în curs de execuție“ 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție“	600000	 450000 150000

Să vedem cum se rezolvă problemele prezentate și cu ajutorul următorului exemplu: societatea comercială „X“ trece în sarcina unor terțe persoane fizice

Scanned with OKEN Scanner

producţia neterminată distrusă din vina lor, înregistrată la un cost de producţie de 80000 lei, iar de la personalul propriu pretinde suma de 310000 lei, reprezentînd debitul provenit din distrugerea produselor finite, evidenţiate la preţul standard de 340000 lei (între costul de producţie şi preţul standard este o diferenţă negativă de 30000 lei). Suma cuvenită societăţii comerciale „X" de la o terţă persoană juridică, pentru lipsuri de animale (100000 lei) şi de ambalaje (50000 lei), este de 145000 lei; între costul de achiziţie (40000 lei) şi preţul standard, la care sînt evaluate şi înregistrate în contabilitate ambalajele, este o diferenţă negativă de 5000 lei. În baza unor hotărîri ale instanţelor judecătoreşti, se stabilesc debite în valoare de 590000 lei, faţă de personalul propriu, pentru distrugerea unor baracamente înregistrate în contabilitate la preţul de 500000 lei. Corespund conţinutului acestor operaţiuni economice, următoarele articole contabile:

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	% 331 „Produse în curs de execuţie" 332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie"	80000	 60000 20000
461 „Debitori diverşi"	=	% 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune" 4427 „TVA colectată"	94400	 80000 14400
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	345 „Produse finite"	340000	340000
348 „Diferenţe de preţ la produse"	=	6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	30000	30000
4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul"	=	% 7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune" 4427 „TVA colectată"	365800	 310000 55800
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	% 361 „Animale şi păsări" 381 „Ambalaje"	150000	 100000 50000
388 „Diferenţe de preţ la ambalaje"	=	6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	5000	5000

Scanned with OKEN Scanner

461 „Debitori diverși“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	171100	 145000 26100
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	323 „Baracamente și amenajări provizorii“	500000	500000
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“	590000	 500000 90000

Dacă ne referim la **societățile comerciale de desfacere en gros și cu amănuntul, la cele de alimentație publică**, precum și la **unitățile comerciale neplătitoare de TVA**, evidențierea în contabilitate a pierderilor din calamități constatate la mărfuri rezultă din următoarele operațiuni economice:

1) intrarea în gestiunea **unității de desfacere en gros** de mărfuri la prețul de achiziție de 100000 lei; taxa pe valoarea adăugată deductibilă înscrisă în factura furnizorului este de 18000 lei (100000 lei × 18% = 18000 lei), iar valoarea adaosului comercial de 20000 lei (100000 lei × 20% = 20000 lei):

			D	C
% 371 „Mărfuri“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	 100000 18000	118000
371 „Mărfuri“	=	378 „Diferențe de preț la mărfuri“	20000	20000

2) ieșirea din gestiunea unității de desfacere en gros a mărfurilor constatate lipsă datorită calamităților (100000 lei); adaosul comercial aferent pierderilor din calamități stabilite la mărfuri este de 20000 lei:

			D	C
% 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	 100000 20000	120000

3) achiziționarea de mărfuri de la furnizori (societăți plătitoare de TVA), în valoare de 150000 lei, includerea în prețul de vînzare a adaosului comercial practicat de **unitatea de desfacere cu amănuntul** (150000 lei × 30% = =45000 lei) și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă, calculată prin aplicarea

Scanned with OKEN Scanner

cotei de 18% asupra prețului de achiziție (150000 lei) plus adaosul comercial (45000 lei), în sumă de 35100 lei (195000 lei × 18% = 35100 lei):

			D	C
%	=	401		177000
371 „Mărfuri“		„Furnizori“	150000	
4426 „TVA deductibilă“			27000	
371 „Mărfuri“	=	%	80100	
		378 „Diferențe de preț la mărfuri“		45000
		4428 „TVA neexigibilă“		35100

4) scăderea din evidența societății de desfacere cu amănuntul a mărfurilor constatate lipsă din cauza calamităților, la prețul de înregistrare de 230100 lei:

			D	C
%	=	371 „Mărfuri“		230100
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“			150000	
378 „Diferențe de preț la mărfuri“			45000	
4428 „TVA neexigibilă“			35100	

5) procurarea de mărfuri de la furnizori (societăți comerciale plătitoare de TVA) de către o **unitate de alimentație publică** la un preț de achiziție de 180000 lei. Valoarea adaosului comercial de alimentație publică este de 108000 lei (180000 lei × 60% = 108000 lei), iar mărimea taxei pe valoarea adăugată de 51840 lei (288000 lei ×18% = 51840 lei):

			D	C
%	=	401		212400
371 „Mărfuri“		„Furnizori“	180000	
4426 „TVA deductibilă“			32400	
371 „Mărfuri“	=	%	159840	
		378 „Diferențe de preț la mărfuri“		108000
		4428 „TVA neexigibilă“		51840

6) valoarea pierderilor din calamități constatate la mărfuri de către o unitate de alimentație publică este de 180000 lei; diferența pînă la prețul de înregistrare al acestor bunuri reprezintă adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor calamitate:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	371		339840
6718		„Mărfuri“	180000	
„Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“				
378			108000	
„Diferențe de preț la mărfuri“				
4428			51840	
„TVA neexigibilă“				

7) evidențierea produselor obținute din producție proprie (100000 lei) de către o unitate de alimentație publică, trecerea acestor bunuri la mărfuri, înregistrarea adaosului comercial de alimentație publică (60%) și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă:

			D	C
345	=	711	100000	100000
„Produse finite“		„Venituri din producția stocată“		
371	=	345	100000	100000
„Mărfuri“		„Produse finite“		
371	=	%	88800	
„Mărfuri“		378		60000
		„Diferențe de preț la mărfuri“		
		4428		28800
		„TVA neexigibilă“		

8) valoarea pierderilor din calamități constatate la mărfurile obținute din producție proprie este de 100000 lei; mărimea adaosului comercial și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor distruse de calamități reprezintă 60000 lei și, respectiv, 28800 lei:

			D	C
%	=	371		188800
6718		„Mărfuri“	100000	
„Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“				
378			60000	
„Diferențe de preț la mărfuri“				
4428			28800	
„TVA neexigibilă“				

9) înregistrarea mărfurilor achiziționate de la producătorii individuali în valoare de 140000 lei, achitate din numerarul aflat în casieria unității de alimentație publică; adaosul calculat este de 84000 lei, iar taxa pe valoarea adăugată neexigibilă reprezintă 40320 lei (224000 lei × 18% = 40320 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 5311 „Casa în lei“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	264320	 140000 84000 40320

10) pierderile din calamități constatate la mărfurile achiziționate de la producătorii particulari reprezintă 140000 lei; adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor calamitate sînt de 124320 lei:

			D	C
% 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	371 „Mărfuri“	140000 84000 40320	264320

11) valoarea de achiziție a mărfurilor aprovizionate de la furnizori de către o **unitate comercială neplătitoare de TVA** este de 80000 lei; adaosul comercial aferent este de 24000 lei:

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 401 „Furnizori“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	104000	 80000 24000

12) descărcarea gestiunii pentru mărfurile calamitate în valoare de 80000 lei; adaosul comercial aferent este de 24000 lei:

			D	C
% 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	80000 24000	104000

Pierderi din calamități se pot constata și la **mărfurile primite în consignație**, indiferent dacă deponenții sînt agenți economici plătitori de TVA ori persoane fizice neînregistrate ca agenți economici sau persoane juridice neplătioare de TVA. Primirea mărfurilor de la deponenți se înregistrează în debitul contului *8038 „Alte valori în afara bilanțului“*. Cu valoarea mărfurilor în consignație distruse din cauza calamităților se creditează ultimul cont. Concomitent se evidențiază, la prețurile prevăzute în documentele încheiate, suma datorată deponenților pentru mărfurile în consignație distruse din cauza

Scanned with OKEN Scanner

calamităților în debitul contului **6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune"** și în creditul contului 462 „Creditori diverși".

Agenții economici plătitori sau neplătitori de TVA contabilizează mărfurile date în consignație în debitul contului 357 „Mărfuri în custodie sau în consignație la terți" prin creditul contului 371 „Mărfuri". Cu prețul de înregistrare al mărfurilor predate terților, reclamate de la aceștia, se debitează contul 461 „Debitori diverși" prin creditul contului 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune". Ultimul articol contabil se face odată cu reflectarea mărfurilor ieșite din gestiune din cauza consignatarului în debitul contului 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune" și în creditul contului 357 „Mărfuri în custodie sau în consignație la terți". Ciclul de înregistrări contabile este următorul:

A) operațiuni la deponentul de mărfuri în consignație plătitor de TVA (consignator):

1) achiziționarea de mărfuri de la furnizori în valoare de 100000 lei; taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura furnizorului este de 18000 lei, iar valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune de 30000 lei:

			D	C
%	=	401		118000
371 „Mărfuri"		„Furnizori"	100000	
4426 „TVA deductibilă"			18000	
371 „Mărfuri"	=	378 „Diferențe de preț la mărfuri"	30000	30000

2) darea în consignație a mărfurilor înregistrate la costul de achiziție de 100000 lei; valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieșite din gestiune în acest mod este de 30000 lei:

			D	C
357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	=	371 „Mărfuri"	100000	100000
378 „Diferențe de preț la mărfuri"	=	371 „Mărfuri"	30000	30000

3) ieșirea mărfurilor din gestiunea unității, depuse spre a fi vîndute prin consignație, în valoare de 100000 lei din cauza consignatarului și evidențierea sumei respective reclamate de la acesta:

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune"	=	357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	100000	100000

Scanned with OKEN Scanner

461 „Debitori diverși“	=	% 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“ 4427 „TVA colectată“

D	C
118000	
	100000
	18000

B) operațiuni la persoana care primește mărfuri spre a fi vîndute în contul consignatorului, în schimbul unui comision (consignatar):

1) primirea mărfurilor în consignație de la deponent în valoare de 100000 lei se evidențiază în debitul contului 8038 „Alte valori în afara bilanțului“:

D	8038 „Alte valori în afara bilanțului“	C
(1) 100000		
	100000 (2)	

2) evidențierea sumei de 118000 lei datorată consignatorului pentru mărfurile în consignație distruse din cauza calamităților:

6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	462 „Creditori diverși“

D	C
118000	118000

3) concomitent cu ultimul articol contabil, se reflectă suma de 100000 lei în creditul contului 8038 „Alte valori în afara bilanțului“ pentru mărfurile în consignație distruse din cauza calamităților.

C) operațiuni la deponentul de mărfuri în consignație neplătitor de TVA:

1) intrarea în gestiunea agentului economic neplătitor de TVA a mărfurilor în valoare de 177000 lei, inclusiv taxa pe valoarea adăugată facturată de furnizor și evidențierea adaosului comercial aferent (177000 lei × 20% = =35400 lei):

371 „Mărfuri“	=	% 401 „Furnizori“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“

D	C
212400	
	177000
	35400

2) darea bunurilor respective spre a fi vîndute prin consignație și oglindirea ieșirii lor din gestiune din cauza consignatarului:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	371		212400
357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți“		„Mărfuri“	177000	
378 „Diferențe de preț la mărfuri“			35400	
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți“	177000	177000
461 „Debitori diverși“	=	7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“	177000	177000

Unitatea patrimonială interesată în scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe poate opta pentru efectuarea ei cu forțe proprii sau apela la serviciile oferite, contra cost, de alți agenți economici specializați în astfel de lucrări. Opțiunea pentru o alternativă sau alta trebuie să reprezinte rezultatul unor calcule de eficiență.

Raportul între operațiunile de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe cu forțe proprii și cele solicitate de la unitățile specializate diferă de la un tip de agent economic la altul. Diferit este și modul de înregistrare al consumurilor ocazionate de scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe. În timp ce valoarea facturilor primite de la furnizori pentru operația de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe se înregistrează direct în debitul contului **6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“** și în creditul contului 401 „Furnizori“, cheltuielile determinate de efectuarea acestei activități cu forțe proprii nu se evidențiază la contul de cheltuieli amintit, ci se dispersează în varietatea cheltuielilor de exploatare, pe tipuri omogene de cheltuieli, împreună cu celelalte consumuri ocazionate de desfășurarea activității unității patrimoniale. Întrucît aceste cheltuieli nu pot fi decontate asupra rezultatului din exploatare, concomitent se înregistrează, **din motive de analiză financiară, anularea lor**[1] prin debitarea contului 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“ în corespondență cu creditul contului 708 „Venituri din activități diverse“. Bunurile recuperate din casarea mijloacelor fixe se evidențiază, în spiritul aceluiași criteriu, în debitul unui cont de stocuri și în creditul contului 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“.

Nu numai atît. Dar contul 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“ este chemat în funcțiune și pentru a primi în debitul său, prin creditul conturilor 5311 „Casa în lei“, 5314 „Casa în devize“, 5121 „Conturi la bănci în lei“, 5124 „Conturi la bănci în devize“, 542 „Avansuri de trezorerie“, după caz, sumele achitate terților pentru executarea operației de

[1] M. Ristea, *Noul sistem contabil al agenților economici din România*, ediția a 2-a, Editor Corpul experților contabili și contabililor autorizați din România, București, 1993, p. 250

Scanned with OKEN Scanner

scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe, fără a se mai evidenția obligația de plată către aceștia.

O mai completă înțelegere a modului de reflectare în contabilitate a elementelor prezentate, se realizează cu ajutorul următorului exemplu: societatea comercială „A" a efectuat, cu ocazia scoaterii din funcțiune a unei clădiri, cheltuieli în valoare de 500000 lei, care constau din următoarele: remunerații (150000 lei), contribuția unității la asigurările sociale și cea la fondul de șomaj aferente lucrărilor de demolare (37500 lei și, respectiv, 7500 lei), uzura obiectelor de inventar (10000 lei), amortizarea utilajelor folosite pentru operația de scoatere din funcțiune (200000 lei), combustibili consumați (30000 lei) și cheltuieli de transport plătite către o terță persoană fizică pentru evacuarea molozului (65000 lei). În urma operației de scoatere din funcțiune a clădirii s-au obținut piese de schimb (180000 lei) și deșeuri din lemn și metal în valoare de 320000 lei. Se consemnează în contabilitate următoarele aspecte:

1) scoaterea din folosință a unei clădiri, complet amortizate, cu o valoare de intrare de 10000000 lei:

			D	C
2811 „Amortizarea clădirilor"	=	2121 „Clădiri"	10000000	10000000

2) evidențierea consumurilor în valoare de 500000 lei ocazionate de scoaterea din funcțiune a clădirii:

			D	C
641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	=	421 „Personal–remunerații datorate"	150000	150000
6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale"	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale"	37500	37500
6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj"	=	4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj"	7500	7500
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	322 „Uzura obiectelor de inventar"	10000	10000
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru"	200000	200000
6012 „Cheltuieli privind combustibilii"	=	3012 „Combustibili"	30000	30000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	=	401 „Furnizori“	65000	65000

3) anularea cheltuielilor ocazionate de scoaterea din funcțiune a mijlocului fix, din motive de analiză financiară, întrucît ele nu pot fi decontate asupra rezultatului din exploatare, în valoare de 500000 lei: .

			D	C
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	=	708 „Venituri din activități diverse“	500000	500000

4) înregistrarea pieselor de schimb și a deșeurilor din lemn și metal în valoare de 180000 lei și, respectiv, 320000 lei, obținute în urma operațiunilor de scoatere din funcțiune a clădirii:

			D	C
% 3014 „Piese de schimb“ 3018 „Alte materiale consumabile“	=	7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“	180000 320000	500000

5) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri cu soldul lor de 1000000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	% 641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“ 6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale“ 6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj“ 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“ 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“ 6012 „Cheltuieli privind combustibilii“ 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	500000	150000 37500 7500 10000 200000 30000 65000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	500000	500000
%	=	121		1000000
708 „Venituri din activități diverse“		„Profit și pierdere“	500000	
7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“			500000	

Exemplul care urmează se referă la primirea unei facturi în valoare de 236000 lei de la un furnizor care a efectuat operația de scoatere din funcțiune a unei construcții speciale complet amortizate și la suma de 118000 lei achitată în acest scop terțului din numerarul existent în casieria unității beneficiare, fără a se mai evidenția obligația de plată către prestatorul de servicii. Corespunzător conținutului acestor operațiuni economice, se întocmesc următoarele articole contabile:

			D	C
% 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	200000 36000	236000
%	=	5311		118000
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“		„Casa în lei“	100000	
4426 „TVA deductibilă“			18000	
2812 „Amortizarea construcțiilor speciale“	=	2122 „Construcții speciale“	5000000	5000000

4.2. Felul cheltuielilor excepționale privind operațiile de capital și înregistrarea lor în contabilitate

Afectează patrimoniul unui agent economic, prin diminuarea activului, și operațiunile de cedare a imobilizărilor corporale și necorporale incomplet amortizate, pe de o parte, cît și cele de scoatere din evidență a acestora și a imobilizărilor financiare datorită altor situații excepționale, pe de altă parte. Ele își găsesc un mod comun de evidențiere în contabilitate, prin intermediul contului sintetic **672 „Cheltuieli privind operațiile de capital“**, care se dezvoltă în următoarele două subconturi operaționale: **6721 „Cheltuieli privind activele cedate“** și **6728 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital“**. Ambele conturi de gradul doi sînt de activ. Ele se debitează în cursul

Scanned with OKEN Scanner

exercițiului financiar pe măsura apariției cheltuielilor excepționale privind operațiile de capital suportate de către unitățile patrimoniale și se creditează cu ocazia preluării întregului sold la finele exercițiului financiar în **contul de calcul al rezultatului acestuia**. Fiecare din aceste cheltuieli face obiectul unei abordări separate în continuare.

4.2.1. Cheltuieli excepționale privind activele cedate

Cauze diferite fac ca unele imobilizări necorporale sau corporale existente în unitate să nu mai fie necesare activității de exploatare. Între acestea, menționăm schimbarea profilului sau tehnologiei de fabricație, lipsa de comenzi executabile cu ajutorul lor, imposibilitatea aprovizionării sau fabricării unor piese de schimb, gradul avansat de uzură și ineficiența din punct de vedere economic a reparării acestora, uzura morală înaintată etc. Agentul economic procedează, în asemenea situații, la înstrăinarea lor în schimbul unor lichidități care sînt pretabile la utilizări și plasamente imediate.

În toate cazurile, însă, reflectarea în contabilitate a operației de cedare (vînzare) a imobilizărilor corporale sau necorporale diferă în funcție de cum acestea sînt sau nu amortizate integral. Valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale vîndute generează o cheltuială excepțională pentru **cedent (vînzător)**. Ea se înregistrează în debitul contului **6721 „Cheltuieli privind activele cedate"** și în creditul conturilor 203 „Cheltuieli de cercetare și dezvoltare", 205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare", 207 „Fond comercial", 208 „Alte imobilizări necorporale", 2112 „Amenajări de terenuri" și 212 „Mijloace fixe". În măsură să reflecte valoarea terenurilor cedate și a celor ieșite din patrimoniul agentului economic prin expropriere pentru o cauză de utilitate publică, stabilită potrivit legii, cu dreaptă și prealabilă despăgubire, cît și costul de producție, respectiv prețul de achiziție al imobilizărilor în curs necorporale și corporale vîndute este numai corespondența între contul 6721 „Cheltuieli privind activele cedate" și conturile 2111 „Terenuri", 230 „Imobilizări necorporale în curs" și 231 „Imobilizări corporale în curs", după caz.

Nu este mai puțin adevărat că, în debitul primului cont, se evidențiază, de asemenea, valoarea imobilizărilor financiare cedate, prin creditul conturilor 261 „Titluri de participare", 262 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu" și 263 „Alte titluri imobilizate". La finele exercițiului financiar, se transferă soldul debitor al contului analizat asupra **contului 121 „Profit și pierdere"**. În urma acestei înregistrări se soldează contul 6721 „Cheltuieli privind activele cedate".

Proiectele,. procedeele și studiile strict individualizate, care prezintă garanția realizării eficienței scontate prin aplicarea acestora în unitatea patrimonială, în valoare de 900000 lei sînt amortizate, de exemplu, în momentul cesiunii lor în proporție de 80%, în timp ce valoarea neamortizată a brevetelor cedate, înregistrate la prețul de 490000 lei, este de 210000 lei, iar cea a

Scanned with OKEN Scanner

programelor informatice vîndute, contabilizate la costul de 700000 lei, este de 360000 lei. Valoarea fondului comercial neamortizat cedat este de 800000 lei, iar suma de 2000000 lei reprezintă amortizarea evidențiată pînă la data vînzării unui mijloc de transport, a cărui valoare de înregistrare în contabilitate este de 2400000 lei. Din patrimoniul unității mai ies prin vînzare terenuri în valoare de 3000000 lei, titluri de participare, titluri imobilizate ale activității de portofoliu și alte titluri imobilizate înregistrate în contabilitate la un cost de achiziție de 600000 lei, 500000 lei și, respectiv, 150000 lei. Se evidențiază în contabilitate următoarele aspecte:

1) valoarea neamortizată a proiectelor, procedeelor și studiilor strict individualizate cedate, mărimea fondului comercial cesionat, care nu a fost amortizat, precum și valoarea neamortizată constatată cu ocazia vînzării brevetelor și programelor informatice:

			D	C
%	=	203		900000
2803 „Amortizarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare“		„Cheltuieli de cercetare și dezvoltare“	720000	
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“			180000	
%	=	205		490000
2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare“		„Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare“	280000	
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“			210000	
%	=	207		995000
2807 „Amortizarea fondului comercial“		„Fond comercial“	195000	
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“			800000	
%	=	208		700000
2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale“		„Alte imobilizări necorporale“	340000	
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“			360000	

2) ieșirea din gestiune a mijlocului de transport parțial amortizat și a terenurilor care se cesionează:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	2125		2400000
2815 „Amortizarea mijloacelor de transport“		„Mijloace de transport“	2000000	
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“			400000	
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“	=	2111 „Terenuri“	3000000	3000000

3) valoarea titlurilor de participare (600000 lei), titlurilor imobilizate ale activității de portofoliu (500000 lei) și a altor titluri imobilizate (150000 lei) vîndute, cît și închiderea contului de cheltuieli excepționale privind activele cedate (6200000 lei):

			D	C
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“	=	%	1250000	
		261 „Titluri de participare“		600000
		262 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu“		500000
		267 „Alte titluri imobilizate“		150000
121 „Profit și pierdere“	=	6721 „Cheltuieli privind activele cedate“	6200000	6200000

4.2.2. Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital

Valoarea neamortizată a proiectelor, procedeelor sau studiilor strict individualizate, brevetelor, programelor informatice, amenajărilor de terenuri și a mijloacelor fixe distruse sau constatate lipsă cu ocazia inventarierii, *care nu pot fi imputate*, se înregistrează în debitul contului **6728 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital“** prin creditul conturilor 203 „Cheltuieli de cercetare și dezvoltare“, 205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare“, 208 „Alte imobilizări necorporale“, 212 „Mijloace fixe“ și 2112 „Amenajări de terenuri“. Tot în debitul respectivului cont de cheltuieli, prin creditul ultimului cont de imobilizări corporale, se consemnează valoarea lucrărilor realizate în regie proprie sau facturate de furnizori privind racordarea terenurilor la sistemul de alimentare cu energie și apă, drumurile de acces, împrejmuirile etc. distruse de calamități, constatate lipsă sau degradate din cauza vinovaților.

Ultimele aspecte reprezintă modalitatea de ieșire din patrimoniu întîlnită adesori și în cazul mijloacelor fixe. Valoarea contabilă a mijloacelor fixe noi distruse de calamități, constatate lipsă sau degradate din cauza personalului unității, terților persoane fizice ori juridice se evidențiază în debitul contului

Scanned with OKEN Scanner

6728 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital" și în creditul celui care ține evidența existenței și mișcării mijloacelor fixe. Pentru valoarea neamortizată a mijloacelor fixe parțial uzate dispărute sau distruse de calamități se face aceeași înregistrare. Contul de cheltuieli amintit reflectă în debitul său, prin creditul conturilor corespunzătoare de imobilizări necorporale, și valoarea neamortizată a proiectelor, procedeelor sau studiilor strict individualizate, brevetelor și programelor informatice constatate lipsă ori distruse din cauza vinovaților sau datorită calamităților.

Dacă este vorba de imobilizări în curs necorporale ori corporale dispărute sau distruse din cauza personalului unității, terților persoane fizice sau juridice ori datorită influenței negative a factorilor naturali, cu sau fără despăgubire, prețul de deviz, respectiv costul de producție al acestora este trecut în debitul contului **6728 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune"** și în creditul conturilor 230 „Imobilizări necorporale în curs" și, respectiv, 231 „Imobilizări corporale în curs". Primul cont mai primește în debit tot elemente de imobilizări dispărute, dar de natură financiară, prin creditul conturilor 261 „Titluri de participare", 262 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu" și 263 „Alte titluri imobilizate".

Scoaterea din gestiune a imobilizărilor este însoțită de primirea sumelor de la societatea respectivă de asigurare, numai dacă dispariția sau distrugerea lor este cu despăgubire. Soldul contului de cheltuieli, chemat să reflecte astfel de ieșiri, se transferă la **contul de calcul al rezultatului exercițiului financiar** la sfîrșitul acestuia. Se înțelege că în urma acestei înregistrări contul în cauză se soldează.

În ipoteza distrugerii imobilizărilor în curs corporale (4000000 lei) și necorporale (300000 lei) datorită calamităților, lipsurilor de utilaje de lucru noi, cu o valoare contabilă de 360000 lei, constatate la inventariere care nu pot fi imputate, dispariției împrejmuirilor, evidențiate la costul de producție de 700000 lei și amortizate în proporție de 70%, din cauza personalului unității, degradării de către o terță persoană fizică a programului informatic, intrat în patrimoniu la valoarea de 400000 lei și cu o amortizare înregistrată de 250000 lei, și a unei construcții speciale (1200000 lei) cu o valoare neamortizată pentru suma de 100000 lei ori în situația sustragerii din unitate de titluri de participare în sumă de 600000 lei, cît și pentru închiderea contului corespunzător de alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital, se întocmesc următoarele articole contabile:

			D	C
6728 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital"	=	% 230 „Imobilizări necorporale în curs" 231 „Imobilizări corporale în curs"	4300000	 4000000 300000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6728 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital“	=	% 261 „Titluri de participare“ 2123 „Mașini, utilaje și instalații de lucru“	960000	 600000 360000
% 2810 „Amortizarea terenurilor“ 6728 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital“	=	2112 „Amenajări de terenuri“	490000 210000	700000
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul“	=	% 7728 „Alte venituri excepționale din operații de capital“ 4428 „TVA colectată“	247800	 210000 37800
% 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale“ 6728 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital“	=	208 „Alte imobilizări necorporale“	250000 150000	400000
461 „Debitori diverși“	=	% 7728 „Alte venituri excepționale din operații de capital“ 4427 „TVA colectată“	177000	 150000 27000
% 2812 „Amortizarea construcțiilor speciale“ 6728 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital“	=	2122 „Construcții speciale“	1100000 100000	1200000
121 „Profit și pierdere“	=	6728 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital“	5720000	5720000

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU AMORTIZĂRILE ȘI PROVIZIOANELE

Ori de cîte ori vorbim despre cheltuieli, trebuie să avem în vedere că ele privesc nu numai sumele sau valorile plătite ori de plătit pentru consumurile de materii prime și de materiale, lucrările executate și serviciile prestate, salariile cuvenite personalului, contribuția unității la asigurările sociale etc. Sînt considerate cheltuieli și amortizările calculate, ca și provizioanele constituite. În cele ce urmează, ne limităm la o abordare sistematizată a structurilor de cheltuieli generate de reflectarea în contabilitate a deprecierilor ireversibile sau reversibile suferite din diferite motive de elementele de activ.

5.1. Natura capitalului supus amortizării

Unitățile patrimoniale, care desfășoară activități economice și care imobilizează capital în active corporale și necorporale supuse deprecierii, în urma utilizării lor în procesul de producție sau pur și simplu ca urmare a trecerii timpului, calculează, înregistrează în contabilitate și recuperează uzura fizică și morală a acestora, pentru refacerea capitalului angajat. Aceste operațiuni sînt denumite generic **amortizarea capitalului imobilizat.**

Potrivit dispozițiilor legale[1], capitalul angajat supus amortizării este reflectat în patrimoniul agenților economici prin bunurile și valorile destinate să deservească activitatea pe o perioadă mai mare de un an și care nu se consumă la prima utilizare, ci în mod treptat. **Activele corporale aferente capitalului imobilizat** sînt:

a) terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;

b) mijloacele fixe.

Sînt considerate **mijloace fixe** obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

---

[1] * * *.Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, Monitorul Oficial al României, nr. 80/1994

1) are o valoare de intrare mai mare de 200000 lei. Prin hotărîri ale Guvernului României, această valoare poate fi corectată în funcție de evoluția prețurilor în economie;

2) are o durată normală de utilizare mai mare de un an. De asemenea, sînt considerate **mijloace fixe supuse amortizării**:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;

b) capacitățile puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe. Acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

c) investițiile efectuate pentru descopertă, în vederea valorificării de substanțe minerale utile.

Lacurile, bălțile, iazurile, care nu sînt rezultatul unei investiții, precum și terenurile, inclusiv cele împădurite, cu excepția terenurilor cu destinație economică obținute prin acte de vînzare-cumpărare, inclusiv prin despăgubiri în cazul exproprierilor, sînt considerate **active corporale, dar nu se supun amortizării**.

Nu sînt considerate mijloace fixe, potrivit prevederilor legale, următoarele:

a) motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparațiilor de orice fel sau în vederea efectuării unor mici modernizări în cadrul reparațiilor capitale;

b) sculele, instrumentele și dispozitivele speciale ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse în serie, fie la executarea unei anumite comenzi, indiferent de valoarea și durata lor de funcționare normală;

c) construcțiile și instalațiile provizorii executate din fondurile de investiții;

d) animalele care nu au îndeplinit condițiile pentru a fi trecute la animale adulte, animalele de îngrășat, păsările și coloniile de albine;

e) pădurile;

f) investițiile efectuate pentru realizarea lucrărilor miniere din afara perimetrelor de exploatare, precum și cele pentru foraj executate pentru explorări, prospecțiuni geologice, forajele pentru alimentarea cu apă care nu au dat rezultate, sondele situate în gaz – capul unor zăcăminte de țiței, precum și sondele de cercetare geologică care au pus în evidență acumulări de hidrocarburi, dar care, din motive geologo-tehnice și economico-obiective, nu pot fi exploatate;

g) prototipurile, atît timp cît servesc ca model la executarea producției de serie, inclusiv seria zero, sau sînt supuse încercărilor în vederea omologării la producător;

h) echipamentul de protecție și de lucru, îmbrăcămintea specială, precum și accesoriile de pat, indiferent de valoarea și durata lor de utilizare.

Activele necorporale aferente capitalului imobilizat cuprind:

1) *cheltuielile de constituire:* taxele și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuielile privind emiterea și vînzarea de acțiuni, cheltuielile de

Scanned with OKEN Scanner

prospectare a pieței și de publicitate și alte cheltuieli de această natură legate de înființarea și dezvoltarea activității unității patrimoniale;

2) *cheltuielile de cercetare-dezvoltare*: cheltuielile ocazionate de efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare strict individualizate, care prezintă garanția realizării eficienței scontate prin aplicarea acestora în unitățile patrimoniale;

3) *cheltuielile cu descoperirea rezervelor de substanțe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în funcțiune*;

4) *concesiunile, brevetele și alte drepturi și valori similare*;

5) *alte imobilizări necorporale*, inclusiv programe informatice create de agenții economici sau achiziționate de la terți.

Duratele normale de funcționare, precum și clasificația mijloacelor fixe se aprobă prin hotărîre a Guvernului, pe baza consultării reprezentanților asociaților patronale constituite la nivel național, conform legii. La determinarea lor, se ține seama de duratele tehnico-economice stabilite de proiectanți și producători prin cărțile sau documentațiile tehnice ale mijloacelor fixe respective, precum și de efectele uzurii morale. Potrivit prevederilor legale, aceste durate vor fi revizuite periodic, dar nu mai tîrziu de 5 ani.

5.2. Calcularea amortizării

Amortizarea se stabilește prin aplicarea *cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe*. Ea se include în cheltuielile de exploatare.

Prin **valoarea de intrare a mijloacelor fixe** se înțelege:

a) *prețul de achiziție*, pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros;

b) *costul de producție*, pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială;

c) *valoarea actuală*, pentru mijloacele fixe dobîndite cu titlu gratuit, estimată la înscrierea lor în activ pe baza propunerilor făcute de specialiști și cu aprobarea adunării generale a asociaților la societățile comerciale, respectiv a consiliului de administrație la regiile autonome sau instituții publice, ținînd seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici tehnice identice sau similare;

d) *valoarea de aport acceptată de părți*, pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii etc., conform statutelor sau contractelor, determinată prin expertiză;

e) *valoarea rămasă actualizată* aferentă fiecărui mijloc fix care a fost reevaluat în conformitate cu hotărîri ale Guvernului.

Calcularea amortizării mijloacelor fixe *se face de la data punerii acestora în funcțiune și pînă la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare și condițiilor de utilizare ale acestor active corporale*. Pentru mijloacele fixe concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune, amortizarea se calculează de către agentul economic care le are în proprietate. Amortizarea mijloacelor fixe concesionate, închiriate sau date

Scanned with OKEN Scanner

în locație de gestiune de către regiile autonome care au în administrare, potrivit legii, asemenea bunuri din domeniul public, se calculează de către acestea.

La mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune se pot efectua investiții. Amortizarea unor asemenea investiții este în sarcina agentului economic care le-a efectuat.

Amortizarea clădirilor și a construcțiilor speciale ale minelor, salinelor cu extracție în soluție prin sonde, carierelor, exploatărilor la zi, pentru substanțe minerale solide, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor și care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum și a investițiilor pentru descopertă ***se calculează pe produs***, în funcție de rezerva exploatabilă de substanță minerală utilă. ***Amortizarea pe produs se recalculează*** din cinci în cinci ani la mine, cariere și la cheltuielile de investiții pentru descopertă, precum și din zece în zece ani la saline. Recalcularea se face anual în cazul cînd intervin schimbări mai importante (de minimum 10%) în volumul rezervelor exploatabile.

Într-o perioadă de cel mult cinci ani, se amortizează cheltuielile de constituire, precum și cheltuielile de cercetare-dezvoltare. Brevetele, licențele, know-how-ul, mărcile de fabrică, de comerț și de servicii și alte drepturi de proprietate industrială și comercială similare subscrise ca aport, achiziționate sau dobîndite pe alte căi se amortizează, pe durata prevăzută pentru utilizarea lor, de către unitatea patrimonială care le deține. Cît privește programele informatice create de agentul economic sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile de utilizare proprii, acestea se amortizează în funcție de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăși o perioadă de 5 ani.

Terenurile se înregistrează în contabilitate, la intrarea în patrimoniu, la valoarea stabilită în funcție de clasele de calitate, suprafață și amplasarea acestora și/sau în raport de alte criterii legale, la valoarea de achiziție ori la valoarea aportului în natură, după caz. Valoarea terenurilor cu destinație economică obținute prin acte de vînzare-cumpărare, inclusiv prin despăgubiri în cazul exproprierilor, se amortizează prin aplicarea unei cote de 25% din cuantumul dobînzii curente la disponibilități bănești de valoare egală cu prețul de achiziție al terenurilor respective, acordată de unitatea bancară la care are deschis contul principal agentul economic.

Guvernul poate aproba, în situații justificative, ***scutiri totale sau parțiale de la calculul amortizării***, solicitate de ministere și alte organe centrale și locale ale administrației publice, pentru active corporale, precum:

1) minele trecute în conservare sau scoase definitiv din funcțiune, precum și sondele de țiței și gaze care nu se dau în producție, potrivit intereselor economiei naționale;

2) mijloacele fixe din cadrul obiectivelor economice de interes național care sînt propuse a fi trecute în conservare pe o durată mai mare de 30 de zile;

3) lucrările de îmbunătățiri funciare și de gospodărire a apelor,cu caracter general de deservire, destinate apărării contra inundațiilor și înlăturării excesului de umiditate, și anume: diguri și canale principale, de desecare, precum și

Scanned with OKEN Scanner

lucrările de combatere a eroziunii solului, de regularizare a scurgerii apelor pe versanți și de corectare a torenților, destinate apărării terenurilor agricole și silvice și obiectivelor social-economice din zona apărată, efectuate din fondurile statului;

4) șenalele navigabile, tunelele de metrou, infrastructura căii ferate, precum și celelalte căi de comunicație.

În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, agenții economici cu capital integral sau majoritar de stat vor asigura acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora, conform procedurilor legale, iar diferența rămasă neacoperită se include eșalonat în cheltuielile de exploatare. Durata recuperării și anuitățile de acoperire a valorii neamortizate se stabilesc de către adunarea generală a asociaților la societățile comerciale și, respectiv, de către consiliul de administrație la regiile autonome, fără a depăși 5 ani.

5.3. Regimuri de amortizare utilizate de agenții economici

Așa cum s-a arătat, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe. Ea se include în cheltuielile de exploatare ale agenților economici, în directă corelație cu gradul de utilizare a mijloacelor fixe aflate în patrimoniu.

Unitățile patrimoniale, care desfășoară activități cu caracter economic, amortizează mijloacele fixe conform prevederilor „Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale", utilizînd unul din următoarele regimuri de amortizare:

1) amortizarea liniară. Ea se realizează prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare a mijlocului fix. Amortizarea liniară se calculează prin aplicarea cotei anuale de amortizare la valoarea de intrare a mijloacelor fixe. Utilizarea regimului de amortizare liniară se aprobă de către adunarea generală a asociaților la societățile comerciale, respectiv consiliul de administrație la regiile autonome;

2) amortizarea degresivă. Ea presupune multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul din coeficienții următori prevăzuți de lege:

a) 1,5 – dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix de amortizat este între 2 și 5 ani;

b) 2,0 – dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix de amortizat este între 5 și 10 ani;

c) 2,5 – dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix de amortizat este mai mare de 10 ani. Acești coeficienți pot fi modificați numai prin hotărîre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanțelor. Competențele de aprobare a utilizării regimului de amortizare degresivă revin adunării generale a asociaților la societățile comerciale, respectiv consiliului de administrație la regiile autonome.

Scanned with OKEN Scanner

3) amortizarea accelerată. Ea constă în includerea, în primul an de funcţionare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de pînă la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv. *Amortizările anuale pentru exerciţiile următoare sînt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul linear, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămaşi.* Competenţa de aprobare a utilizării regimului de amortizare accelerată revine Ministerului Finanţelor, la propunerea adunării generale a asociaţilor la societăţile comerciale şi, respectiv, a consiliului de administraţie la regiile autonome.

În cazuri justificate, altele decît cele prevăzute de lege cu privire la nerecuperarea integrală, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcţiune, consiliul de administraţie,pentru regia autonomă, respectiv adunarea generală a asociaţilor, pentru societatea comercială cu capital majoritar de stat, pot aproba trecerea în conservare a mijloacelor fixe pe o perioadă de maximum un an, *fără calcularea amortizării pentru respectiva perioadă.* În asemenea cazuri, amortizarea anuală aferentă perioadei de conservare se va recupera din *profitul net al anului în care expiră durata normală de utilizare a mijlocului fix trecut în conservare.* Dacă perioada de conservare se prelungeşte peste durata de un an, iar mijloacele fixe în cauză nu sînt cuprinse în programul de restructurare, agenţii economici cu capital integral sau majoritar de stat sînt obligaţi să vîndă mijloacele fixe respective prin licitaţie, conform prevederilor legale.

5.4. Evidenţa şi destinaţia amortizării mijloacelor fixe

Agenţii economici, indiferent de forma de organizare şi tipul de proprietate, precum şi instituţiile publice, au obligaţia înregistrării în contabilitate, în conturi distincte, a mijloacelor fixe, a amortizării acestora şi a sumelor nete rezultate din dezmembrarea şi valorificarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune. Evidenţa existenţei şi mişcării mijloacelor fixe se ţine, aşa cum s-a văzut, cu ajutorul contului de activ **212 „Mijloace fixe“** care se dezvoltă în următoarele subconturi operaţionale: *2121 „Clădiri“, 2122 „Construcţii speciale“, 2123 „Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru“, 2124 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare“, 2125 „Mijloace de transport“, 2126 „Animale şi plantaţii“, 2127 „Unelte, dispozitive, instrumente, mobilier şi aparatură birotică“ şi 2128 „Active corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare“.*

Amortizarea aferentă mijloacelor fixe se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii şi obiecte de evidenţă. Prin deducerea amortizării din valoarea de intrare se obţine ***valoarea contabilă netă a mijloacelor fixe.*** Pentru cunoaşterea modificărilor intervenite în structura mijloacelor fixe şi a duratei medii de utilizare, agenţii economici trebuie să raporteze anual *valoarea rămasă a mijloacelor fixe pe categorii,* precum şi *amortizarea totală a mijloacelor fixe,* printr-o dare de seamă statistică, potrivit modelului şi normelor stabilite de Ministerul Finanţelor şi Comisia Naţională pentru Statistică.

Scanned with OKEN Scanner

Cu ajutorul contului de pasiv *281 „Amortizări privind imobilizările corporale"* se ţine evidenţa amortizării imobilizărilor corporale. El se dezvoltă în următoarele subconturi operaţionale: *2810 „Amortizarea terenurilor"*, *2811 „Amortizarea clădirilor"*, *2812 „Amortizarea construcţiilor speciale"*, *2813 „Amortizarea maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru"*, *2814 „Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsură, control şi reglare"*, *2815 „Amortizarea mijloacelor de transport"*, *2816 „Amortizarea animalelor şi plantaţiilor"*, *2817 „Amortizarea uneltelor, dispozitivelor, instrumentelor, mobilierului şi a aparaturii birotice"* şi *2818 „Amortizarea activelor corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare"*.

Distinct, se evidenţiază în contabilitate şi amortizarea imobilizărilor necorporale. Contul neoperaţional *280 „Amortizări privind imobilizările necorporale"*, folosit pentru consemnarea amortizării imobilizărilor necorporale, se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul doi: *2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"*, *2803 „Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare"*, *2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare"*, *2807„Amortizarea fondului comercial"* şi *2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale"*.

Sumele reprezentînd amortizarea calculată pentru mijloacele fixe, precum şi cele rezultate din valorificarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune, în condiţiile legii, reprezintă surse de constituire a **fondului de dezvoltare.** Dacă agenţii economici cu capital majoritar de stat nu au prevăzut realizarea în anul curent a unor lucrări de investiţii sau rambursarea de credite pentru investiţii, aceştia pot folosi sumele respective pentru investiţii financiare pe termen scurt sau mediu, cu **obligaţia ca la finele anului să reconstituie sumele respective.**

În urma operaţiilor de scoatere din funcţiune a unui mijloc fix, se pot obţine subansamble, piese de schimb şi alte materiale refolosibile, în forma în care rezultă sau prin recondiţionare, precum şi deşeuri. Sumele realizate prin valorificarea ansamblurilor, subansamblurilor, pieselor componente şi a altor materiale provenite din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune – înainte de amortizarea lor integrală – diminuate cu cheltuielile efectuate cu demolarea, demontarea, dezmembrarea şi valorificarea acestora, se înregistrează în contabilitate în contul *amortizării mijloacelor fixe respective*, în limita valorii de intrare rămasă de amortizat.

5.5. Scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe

Operaţia de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe constituie una din căile de ieşire a acestor active corporale din patrimoniul agentului economic. Reflectarea în contabilitate a acestui aspect diferă în funcţie de faptul dacă aceste imobilizări corporale sînt sau nu amortizate integral.

Nu numai atît. Dar scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe amortizate integral se face numai cu aprobarea adunării generale a asociaţilor, la societăţile comerciale şi respectiv, a consiliului de administraţie la regiile autonome.

Scanned with OKEN Scanner

La scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe care nu au fost amortizate integral, agenții economici cu capital majoritar de stat vor asigura acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora, conform procedurilor legale, iar diferența rămasă neacoperită se include eșalonat în cheltuielile de exploatare. Competențele de aprobare a scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, care nu au fost amortizate integral, revin tot adunării generale a asociaților, la societățile comerciale și, respectiv, consiliului de administrație, la regiile autonome. În schimb, scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe înainte de expirarea duratei normale de utilizare se face, în cazul instituțiilor publice, cu aprobarea ministerului de resort și cu avizul prealabil al Ministerului Finanțelor, pe baza unei justificări temeinic argumentate.

Potrivit prevederilor legale, la scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe aparținînd agenților economici, unde statul deține peste 50% din capitalul social, se va urmări valorificarea la maximum a ansamblurilor, subansamblurilor și pieselor componente, prin executarea unor mijloace fixe noi sau ca piese de schimb în cadrul unității respective. Bunurile provenite din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune se pot valorifica și prin vînzare, pe bază de licitație publică, organizată potrivit legii.

Declasarea și casarea unor bunuri materiale, altele decît mijloacele fixe, sînt de competența consiliilor de administrație ale agenților economici cu capital majoritar de stat. La instituțiile publice, în afara aprobării consiliului de administrație, este necesar și avizul Ministerului Finanțelor pentru valorile ce depășesc 1 000 lei pe unitatea de măsură.

5.6. Noțiunea de provizioane

A proviziona înseamnă, în general, a constata „în scriptele contabile o micșorare de valoare cu caracter temporar, reversibil, a patrimoniului unei întreprinderi. Mai exact, un provizion poate corespunde fie unei diminuări reversibile de valoare a unui element de activ sau a unei creșteri a pasivului exigibil"[1]. Între noțiunea de provizion și cea de rezervă există o distincție clară. **Rezerva** *se constituie din profitul unității patrimoniale și din alte surse.* Ea se folosește pentru acoperirea pierderilor înregistrate în exercițiile financiare precedente, cît și pentru creșterea capitalului social. Evidența rezervelor constituite se ține cu ajutorul contului **106 „Rezerve"**, care se dezvoltă în următoarele subconturi operaționale: 1061 „Rezerve legale", 1063 „Rezerve statutare" și 1068 „Alte rezerve".

Constituirea rezervelor din profitul realizat în exercițiile precedente se evidențiază în debitul contului 129 „Repartizarea profitului" și în creditul contului 106 „Rezerve", în timp ce profitul net realizat în exercițiile precedente

[1] I Ionașcu, *Justificarea provizioanelor în contabilitate*, Revista „Expertiza contabilă", nr. 5/1993, p. 9

Scanned with OKEN Scanner

virat la rezerve se înregistrează în creditul ultimului cont prin debitul contului 107 „Rezultatul reportat". Pentru primele de emisiune transferate la rezerve, corespondența se stabilește între debitul contului 1041 „Prime de emisiune sau de aport" și creditul contului 106 „Rezerve".

Se consemnează în debitul ultimului cont și în creditul contului 1012 „Capital subscris vărsat" rezervele destinate măririi capitalului social. Cele utilizate pentru acoperirea pierderilor realizate în exercițiile precedente se contabilizează tot în debitul contului care ține evidența rezervelor constituite, în corespondență cu creditul conturilor 107 „Rezultatul reportat", respectiv 121 „Profit și pierdere", după caz.

Provizionul se constituie pe seama cheltuielilor înainte de închiderea exercițiului financiar. Formarea lui nu depinde, deci, de rezultatul exercițiului financiar. **Principiul prudenței solicită înregistrarea cheltuielilor cu provizioanele și amortizările chiar în cazul absenței sau insuficienței profitului.** El este destinat să acopere o pierdere sau o cheltuială viitoare care la data închiderii exercițiului financiar este probabilă sau sigură, dar care comportă o anumită cotă de incertitudine privind mărimea ori momentul realizării ei.

Sub aspect contabil, provizioanele sînt evidențiate prin conturile grupelor 14 „Provizioane reglementate", 15 „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli", 29 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor", 39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție", 49 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor" și 59 „Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie". Indiferent de elementele patrimoniale la care se referă provizioanele, constituirea și suplimentarea lor se înregistrează totdeauna ca o cheltuială, iar diminuarea și anularea acestora se evidențiază la venituri.

5.7. Gruparea cheltuielilor cu amortizările și provizioanele

Dacă ținem seama de natura activităților în care sînt utilizate elementele patrimoniale pentru care s-au calculat amortizări și provizioane, înțelegem imediat că asemenea cheltuieli se împart în trei mari categorii, și anume: a) cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele; b) cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele; c) cheltuieli extraordinare privind amortizările și provizioanele. Întrucît modalitățile de evidențiere ale cheltuielilor menționate se realizează într-o manieră diferită, venim cu precizările necesare în cele ce urmează.

5.8. Evidența cheltuielilor de exploatare privind amortizările și provizioanele

Problemele de felul acesta nu pot fi cunoscute fără o dezvoltare în subconturi operaționale a contului **681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"**, cu ajutorul căruia se ține evidența cheltuielilor

Scanned with OKEN Scanner

de exploatare privind amortizările și provizioanele suportate de către unitățile patrimoniale. Acestea sînt în număr de patru, și anume: **6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“, 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli“, 6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“ și 6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante“.** Toate sînt conturi de activ, ce se debitează pe măsura apariției cheltuielilor de exploatare privind amortizările și provizioanele; se creditează la finele exercițiului financiar. Principiul prudenței solicită înregistrarea cheltuielilor cu amortizările și provizioanele **chiar în cazul absenței sau insuficienței profitului.** Pentru fiecare din aceste cheltuieli, se redă în continuare modul de reflectare în contabilitate.

5.8.1. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

Înființarea și dezvoltarea unității patrimoniale, efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare strict individualizate, care să prezinte garanția realizării eficienței scontate de pe urma aplicării acestora, pentru necesitățile proprii ale agentului economic, crearea de către unitate a programelor informatice sau achiziționarea lor de la terți dă naștere la importante cheltuieli. Obținerea proiectelor, procedeelor de fabricație sau studiilor cu specialiștii proprii ai unității economice este precedată, de asemenea, de cheltuieli considerabile. Prin contraprestații se dobîndesc concesiunile, iar achiziționarea mărcilor de fabrică sau a celor de comerț reclamă uneori chiar sume foarte mari.

Cum influența cheltuielilor de constituire nu se întinde pe o perioadă prea mare, iar răstimpul folosirii bunurilor imateriale menționate este limitat, ele sînt supuse unor amortizări corespunzătoare duratelor probabile de utilizare sau timpului stabilit conform contractelor încheiate pentru diversele bunuri sau obiective preluate în locație de gestiune ori în concesiune de către unitatea patrimonială. Valoarea cheltuielilor aferente amortizării imobilizărilor necorporale se înregistrează în debitul contului **6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“** și în creditul conturilor 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire“, 2803 „Amortizarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare“, 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare“, 2807 „Amortizarea fondului comercial“ și 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale“. Conturile folosite pentru evidența amortizării imobilizărilor necorporale se debitează cu amortizarea aferentă imobilizărilor vîndute (cesionate) sau scoase din activ.

Cele prezentate reies și din următoarele exemple: cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea activității unității patrimoniale „A“ în sumă de 900000 lei se amortizează în trei ani, ca și cele prilejuite de efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare strict individualizate în valoare de 200000 lei. Pe durata de 4 ani, prevăzută pentru utilizarea brevetelor, licențelor

Scanned with OKEN Scanner

și programelor informatice aduse ca aport, achiziționate sau dobîndite pe alte căi, se amortizează valoarea de 2000000 lei și, respectiv, 400000 lei. În anul „N" se înregistrează cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor necorporale menționate în felul următor:

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	% 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire" 2803 „Amortizarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare"	700000	 300000 400000
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	% 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare" 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale"	600000	 500000 100000

Primul articol contabil se întocmește și în exercițiile financiare **„N+1"** și **„N+2"**. Cheltuielile de constituire, cît și cele de cercetare și dezvoltare amortizate integral scoase din activ în anul **„N+2"** se evidențiază astfel:

			D	C
2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"	=	203 „Cheltuielile de constituire"	900000	900000
2803 „Amortizarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare"	=	203 „Cheltuielile de cercetare și dezvoltare"	1200000	1200000

Cel de-al doilea articol contabil compus se repetă și în exercițiile financiare **„N+1"**, **„N+2"** și **„N+3"**. Amortizarea integrală aferentă brevetelor, licențelor și programelor informatice scoase din activ se contabilizează în exercițiul financiar **„N+3"** în felul următor:

			D	C
2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare"	=	205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare"	2000000	2000000
2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale"	=	208 „Alte imobilizări necorporale"	400000	400000

Prin cele două articole contabile compuse, s-a evidențiat doar un singur element de depreciere ireversibilă a activelor imobilizate necorporale, dar nu cel mai important. Altele au în vedere cuprinderea în cost a amortizării imobilizărilor corporale în vederea recuperării uzurii fizice și morale suferite de acestea, datorită folosirii lor în procesul de producție sau pur și simplu ca urmare a trecerii timpului. Cu amortizarea aferentă imobilizărilor corporale, se

Scanned with OKEN Scanner

debitează, de asemenea, contul **6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“** prin creditul conturilor 2810 „Amortizarea terenurilor“, 2811 „Amortizarea clădirilor“, 2812 „Amortizarea construcțiilor speciale“, 2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru“, 2814 „Amortizarea aparatelor și instalațiilor de măsură, control și reglare“, 2815 „Amortizarea mijloacelor de transport“, 2816 „Amortizarea animalelor și plantațiilor“, 2817 „Amortizarea uneltelor, dispozitivelor, instrumentelor, mobilierului și a aparaturii birotice“ și 2818 „Amortizarea activelor corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare“. Concomitent cu aceste înregistrări se evidențiază și repartizarea amortizării la fondul de dezvoltare în debitul contului 119 „Repartizări la fondul de dezvoltare“ și în creditul contului 111 „Fondul de dezvoltare“. La finele exercițiului financiar, contul de cheltuieli analizat se soldează prin transferarea întregului său sold în **contul de calcul al rezultatului exercițiului financiar.**

Și conturile de amortizări privind imobilizările corporale se creditează, așadar, prin debitarea unui cont de cheltuieli, cu amortizarea aferentă acestor active corporale. Ele se debitează cu valoarea amortizării imobilizărilor corporale vîndute (cesionate) sau scoase din activ. Că lucrurile stau așa, rezultă și din înregistrările contabile care se fac în anul „N“, ce corespund conținutului următoarelor operațiuni economice:

1) încorporarea în cheltuieli a sumei de 1000000 lei, ce reprezintă amortizarea aferentă clădirii înregistrată în contabilitate la începutul anului „N“ la valoarea de intrare de 10 milioane lei și cu o durată normală de funcționare de 10 ani, precum și evidențierea cheltuielilor de 800000 lei și, respectiv, 750000 lei, aferente utilajelor și mijloacelor de transport contabilizate la valoarea de intrare de 8000000 lei și, respectiv, 6000000 lei; durata de utilizare a ultimelor două active corporale este de 10 ani și, respectiv, 8 ani, iar fondul de dezvoltare constituit în anul „N“ pe seama amortizării reprezintă 2250000 lei:

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	%	1800000	
		2811 „Amortizarea clădirilor“		1000000
		2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru“		800000
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare“	=	111 „Fondul de dezvoltare“	1800000	1800000
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2815 „Amortizarea mijloacelor de transport“	750000	750000
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare“	=	111 „Fondul de dezvoltare“	750000	750000

Scanned with OKEN Scanner

Primele două articole contabile se întocmesc și în următoarele nouă exerciții financiare („N+1", „N+2", ... , „N+9"), iar ultimele înregistrări se repetă doar în următorii șapte ani („N+1", „N+2", . . ., „N+7"). Scoaterea din folosință a mijloacelor fixe amortizate integral se contabilizează în exercițiile financiare „N+7" și, respectiv, „N+9" în felul următor:

			D	C
2815 „Amortizarea mijloacelor de transport"	=	2125 „Mijloace de transport"	6000000	6000000
2811 „Amortizarea clădirilor"	=	2121 „Clădiri"	10000000	10000000
2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru"	=	2123 „Mașini, utilaje și instalații de lucru"	8000000	8000000

Cu ocazia scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe amortizate integral se fac cheltuieli, iar cu valoarea ansamblurilor, subansamblurilor, pieselor componente și a altor materiale provenite din dezmembrarea acestor imobilizări scoase din activ se debitează conturile 3012 „Combustibili", 3014 „Piese de schimb" sau 3018 „Alte materiale consumabile", după caz, prin creditul contului 7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune". Diferența rezultată dintre valoarea bunurilor recuperate din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe complet amortizate și cheltuielile efectuate cu această ocazie se înregistrează pe seama **fondului de dezvoltare**, deoarece plusul sau minusul de active circulante a rezultat din operații legate de aceste imobilizări corporale care au ca sursă de finanțare amintitul fond.

Odată cu înregistrarea bunurilor rezultate din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe amortizate integral, se constituie sau se micșorează, după caz, fondul de dezvoltare cu diferența (favorabilă, respectiv nefavorabilă) dintre valoarea materialelor consumabile obținute din dezmembrarea lor și cheltuielile efectuate cu această ocazie. Constituirea fondului de dezvoltare din recuperări rezultate la scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe complet amortizate se înregistrează prin debitarea contului 129 „Repartizarea profitului" și creditarea contului 111 „Fondul de dezvoltare". Cînd cheltuielile efectuate sînt mai mari decît valoarea materialelor rezultate din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, cu diferența nefavorabilă se micșorează fondul de dezvoltare. Acest aspect se evidențiază în contabilitate prin debitarea contului 111 „Fondul de dezvoltare" și creditarea contului 121 „Profit și pierdere".

Spre înțelegerea mai facilă a problematicii diminuării sau constituirii fondului de dezvoltare din recuperări rezultate la scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe **amortizate integral,** ne referim la cele trei situații care pot să apară cu această ocazie, și anume:

Scanned with OKEN Scanner

A) cînd valoarea bunurilor recuperate din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe amortizate integral este egală cu mărimea cheltuielilor efectuate cu această operațiune:

1) scoaterea din activ a unei clădiri amortizate integral, cu o valoare de intrare de 20000000 lei, pe baza procesului-verbal de scoatere din funcțiune:

			D	C
2811 „Amortizarea clădirilor“	=	2121 „Clădiri“	20000000	20000000

2) primirea unei facturi în valoare de 236000 lei de la un furnizor care a efectuat operația de scoatere din funcțiune a clădirii înregistrate în contabilitate la valoarea de intrare de 20000000 lei, precum și evidențierea pieselor de schimb și a deșeurilor din lemn și metal în valoare de 40000 lei și, respectiv, 160000 lei obținute în urma amintitei operațiuni:

			D	C
%	=	401 „Furnizori“		236000
6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“			200000	
4426 „TVA deductibilă“			36000	
%	=	7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“		200000
3014 „Piese de schimb“			40000	
3018 „Alte materiale consumabile“			160000	

3) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri cu soldul lor debitor și, respectiv, creditor de 200000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune“	200000	200000
7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune“	=	121 „Profit și pierdere“	200000	200000

B) cînd valoarea bunurilor recuperate din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe amortizate integral este mai mare decît mărimea cheltuielilor efectuate cu această operațiune:

1) scoaterea din activ a unei construcții speciale, amortizate integral, cu o valoare de intrare de 10000000 lei, pe baza procesului-verbal de scoatere din funcțiune:

			D	C
2812 „Amortizarea construcțiilor speciale“	=	2122 „Construcții speciale“	10000000	10000000

Scanned with OKEN Scanner

2) primirea unei facturi în valoare de 118000 lei de la furnizorul care a efectuat operaţia de scoatere din funcţiune a construcţiei speciale, cît şi evidenţierea pieselor de schimb şi a deşeurilor în valoare de 10000 lei şi, respectiv, 140000 lei obţinute în urma activităţii menţionate:

			D	C
%	=	401		118000
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“		„Furnizori“	100000	
4426 „TVA deductibilă“			18000	
%	=	7718		150000
3014 „Piese de schimb“		„Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“	10000	
3018 „Alte materiale consumabile“			140000	

3) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli şi de venituri cu soldul lor de 100000 lei şi, respectiv, 150000 lei, precum şi evidenţierea constituirii fondului de dezvoltare, în sumă de 50000 lei, din recuperări de active circulante rezultate la scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe amortizate integral:

			D	C
121 „Profit şi pierdere“	=	6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“	100000	100000
7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“	=	121 „Profit şi pierdere“	150000	150000
129 „Repartizarea profitului“	=	111 „Fondul de dezvoltare“	50000	50000

C) cînd valoarea bunurilor recuperate din scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe amortizate integral este mai mică decît mărimea cheltuielilor efectuate cu această operaţiune:

1) scoaterea din activ a unui mijloc de transport amortizat integral, cu o valoare de intrare de 15000000 lei, pe baza procesului-verbal de scoatere din funcţiune:

			D	C
2815 „Amortizarea mijloacelor de transport“	=	2125 „Mijloace de transport“	15000000	15000000

2) primirea unei facturi în valoare de 283200 lei de la furnizorul care a efectuat operaţia de scoatere din funcţiune a mijlocului de transport, cît şi evidenţierea pieselor de schimb şi a deşeurilor în valoare de 170000 lei şi, respectiv, 40000 lei obţinute în urma activităţii menţionate:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		283200
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“		„Furnizori“	240000	
4426 „TVA deductibilă“			43200	
%	=	7718		210000
3014 „Piese de schimb“		„Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“	170000	
3018 „Alte materiale consumabile“			40000	

3) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli şi de venituri cu soldul lor de 240000 lei şi, respectiv, 210000 lei, precum şi evidenţierea diminuării fondului de dezvoltare cu suma de 30000 lei (240000 lei – 210000 lei = 30000 lei), reprezentînd plusul de active circulante consumate faţă de valoarea recuperărilor rezultate la scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe amortizate integral, care se reîntregeşte pe seama amintitului fond:

			D	C
121 „Profit şi pierdere“	=	6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“	240000	240000
7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune“	=	121 „Profit şi pierdere“	210000	210000
111 „Fondul de dezvoltare“	=	121 „Profit şi pierdere“	30000	30000

Operaţiile de scoatere din funcţiune a unui mijloc fix se pot efectua, cum s-a arătat, nu numai de terţi, dar şi de **atelierul mecanic al unităţii patrimoniale**. Contabilitatea evidenţiază, în acest caz, cheltuielile cu procesul de scoatere din folosinţă a mijlocului fix respectiv prin corespondenţele care se stabilesc între unele conturi din clasa a 6-a şi cele corespunzătoare din clasele 2–5. Concomitent, pentru anularea influenţei cheltuielilor ocazionate de demontarea, demolarea, transportul materialelor şi de alte operaţii pe care le implică scoaterea din funcţiune a mijlocului fix asupra rezultatului din exploatare, se debitează contul **6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“** prin creditarea contului 708 „Venituri din activităţi diverse“. Soldul debitor al primului cont şi, respectiv, creditor al celui de-al doilea se transferă la finele perioadei asupra **contului de calcul al rezultatului exerciţiului financiar**.

O altă problemă care se ridică în legătură cu amortizarea imobilizărilor este cea a tratării ei şi pentru bunurile de felul acesta intrate în patrimoniu pe calea subvenţionării integrale sau parţiale a costului lor de achiziţie. **Subvenţiile pentru investiţii sau subsidiile de capital** reprezintă sumele primite de unitatea patrimonială de la buget sau de la alte întreprinderi interesate. Ele sînt

Scanned with OKEN Scanner

nerambursabile și destinate procurării sau producerii de echipamente ori de alte bunuri de natura imobilizărilor sau pentru finanțarea unor activități pe termen lung (prime de dezvoltare pentru unitățile patrimoniale care creează noi locuri de muncă) ori a altor cheltuieli de genul investițiilor[1].

Brevetele, programele informatice, mijloacele fixe și alte bunuri de natura imobilizărilor intrate în patrimoniu pe calea subvenționării costului lor de achiziție sînt supuse amortizării, ca și cele procurate cu titlu oneros. Pe măsura amortizării sau vînzării imobilizărilor respective, subvenția se evidențiază la venituri excepționale.

Valoarea subvențiilor pentru investiții *primite* se înregistrează ca o intrare de mijloace bănești în corespondență directă cu contul *131 „Subvenții pentru investiții"*. Tot în creditul ultimului cont, însă prin debitul contului de activ 445 „Subvenții", se consemnează valoarea subvenției pentru investiții de *primit*. Încasarea ei se reflectă în debitul contului care ține evidența disponibilităților aflate în conturi la bănci și în creditul ultimului cont.

Deprecierea ireversibilă a imobilizărilor subvenționate integral sau parțial de la buget sau din alte resurse nerambursabile se contabilizează tot prin debitarea unui cont de cheltuieli de exploatare privind amortizările și creditarea unui cont de amortizare. Virarea subvenției primite pentru investiții la venituri, în limita amortizării înregistrate, se reflectă în debitul contului 131 „Subvenții pentru investiții" și în creditul contului 7727 „Subvenții pentru investiții virate la venituri". Similar, se procedează și pentru înregistrarea virării părții corespunzătoare de subvenție la venituri, în cazul ieșirii din patrimoniu a imobilizărilor parțial amortizate finanțate pe această cale.

Valoarea subvențiilor pentru investiții primite de la buget de către unitatea „A" este, de exemplu, de 4000000 lei. Pe seama ei se procură la începutul anului „N" un mijloc de transport al cărui cost de achiziție este egal cu mărimea subvenției încasate. Durata normală de funcționare este de 4 ani, iar pentru amortizarea lui se folosește metoda lineară. Ciclul de înregistrări contabile se prezintă pentru următoarele cazuri:

A) subvenționarea în totalitate a costului de achiziție al mijlocului de transport și scoaterea lui din evidență cînd este amortizat integral:

1) încasarea subvenției primite de la bugetul statului, achiziționarea mijlocului de transport, achitarea facturii furnizorului, evidențierea cheltuielilor cu amortizarea în anul „N" (4000000 lei: 4 ani = 1000000 lei/an), virarea subvenției la venituri în limita amortizării înregistrate la respectivul mijloc de transport și închiderea conturilor de venituri și de cheltuieli:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	131 „Subvenții pentru investiții"	D 4000000	C 4000000

[1] Ministerul Finanțelor, *Sistemul contabil al agenților economici*, Editura Economica, București, 1994, p. 25

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	404		4720000
2125 „Mijloace de transport“		„Furnizori de imobilizări“	4000000	
4426 „TVA deductibilă“			720000	
404 „Furnizori de imobilizări“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	4720000	4720000
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2815 „Amortizarea mijloacelor de transport“	1000000	1000000
131 „Subvenții pentru investiții“	=	7727 „Subvenții pentru investiții virate la venituri“	1000000	1000000
7727 „Subvenții pentru investiții virate la venituri“	=	121 „Profit și pierdere“	1000000	1000000
121 „Profit și pierdere“	=	6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	1000000	1000000

2) în exercițiile financiare **„N+1“, „N+2“ și „N+3“** se repetă ultimele 4 înregistrări. După 4 exerciții, întreaga mărime a subvenției (4000000 lei) este reluată la venituri. Scoaterea din folosință a mijlocului de transport integral amortizat se evidențiază în felul următor:

			D	C
2815 „Amortizarea mijloacelor de transport“	=	2125 „Mijloace de transport“	4000000	4000000

B) subvenționarea în totalitate a costului de achiziție al mijlocului de transport și scoaterea lui din evidență cînd este parțial amortizat:

1) în exercițiul financiar **„N“** se întocmesc cele 7 articole contabile prezentate anterior;

2) în exercițiile financiare **„N+1“** și **„N+2“** se repetă ultimele 4 înregistrări. După trei exerciții financiare, 75% din mărimea subvenției (3000000 lei) este reluată la venituri. Mijlocul de transport parțial amortizat (3000000 lei) iese din patrimoniu prin cedare la un preț de 1200000 lei. Articolele contabile care se întocmesc în exercițiul **„N+3“** corespund conținutului următoarelor operațiuni:

a) scoaterea din evidență a mijlocului de transport înregistrat la o valoare contabilă de 4000000 lei și cu o amortizare de 3000000 lei, precum și înregistrarea facturării acestui mijloc fix la valoarea de 1416000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	2125		4000000
2815 „Amortizarea mijloacelor de transport“		„Mijloace de transport“	3000000	
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“			1000000	
461 „Debitori diverși“	=	%	1416000	
		7721 „Venituri din cedarea activelor“		1200000
		4427 „TVA colectată“		216000

b) virarea subvenției la venituri pentru partea neamortizată din valoarea contabilă a mijlocului de transport vîndut (4 milioane lei – – 3 milioane lei=1 000000 lei):

			D	C
131 „Subvenții pentru investiții“	=	7727 „Subvenții pentru investiții virate la venituri“	1000000	1000000

c) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	6721 „Cheltuieli privind activele cedate“	1000000	1000000
%	=	121 „Profit și pierdere“		2200000
7721 „Venituri din cedarea activelor“			1200000	
7727 „Subvenții pentru investiții virate la venituri“			1000000	

C) subvenționarea parțială (70%) a costului de achiziție al mijlocului de transport și scoaterea lui din evidență cînd este amortizat integral:

1) încasarea subvenției primite de la buget (4000000 lei × 70% = = 2800000 lei), achiziționarea mijlocului de transport și achitarea facturii furnizorului se înregistrează similar ca la punctul „A_1“ și în anul „N“;

2) evidențierea cheltuielilor cu amortizarea în anul „N“ (1000000 lei), repartizarea amortizării la fondul de dezvoltare (4000000 lei × 30% = =1200000 lei: 4 ani = 300000 lei/an), virarea subvenției la venituri în limita amortizării de 700000 lei (2800000 lei : 4 ani = 700000 lei) și închiderea conturilor de cheltuieli și de venituri:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2815 „Amortizarea mijloacelor de transport“	1000000	1000000
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare“	=	111 „Fondul de dezvoltare“	300000	300000
131 „Subvenții pentru investiții“	=	7727 „Subvenții pentru investiții virate la venituri“	700000	700000
121 „Profit și pierdere“	=	6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	1000000	1000000
7727 „Subvenții pentru investiții virate la venituri“	=	121 „Profit și pierdere“	700000	700000

3) în exercițiile financiare **„N+1“, „N+2“ și „N+3“** se repetă ultimele 5 înregistrări. După patru exerciții financiare, subvenția primită (2800000 lei) este reluată la venituri în totalitate, iar fondul de amortizare constituit pe seama amortizării incluse în cheltuieli este în valoare de 1200000 lei. Scoaterea din folosință a mijlocului de transport integral amortizat se reflectă astfel:

			D	C
2815 „Amortizarea mijloacelor de transport“	=	2125 „Mijloace de transport“	4000000	4000000

D) subvenționarea parțială a costului de achiziție al mijlocului de transport (4000000 lei × 70%) și scoaterea lui din evidență cînd este parțial amortizat:

1) în exercițiul financiar **„N“** se contabilizează cele 8 aspecte prezentate la punctele „C_1“ și „C_2“;

2) în exercițiile financiare **„N+1“** și **„N+2“** se repetă înregistrările de la punctul „C_2“ în număr de cinci. După trei exerciții financiare, doar 75% din mărimea subvenției pentru investiții primite (2800000 lei) este reluată la venituri. Mijlocul de trasnport parțial amortizat (3000000 lei) iese din patrimoniu prin cedare la un preț de 1200000 lei. Articolele contabile care se întocmesc în exercițiul financiar **„N+3“** corespund conținutului următoarelor operațiuni:

a) ieșirea din inventar a mijlocului de transport înregistrat la o valoare contabilă de 4000000 lei și cu o amortizare de 3000000 lei, evidențierea prețului de cesiune al mijlocului de transport vîndut și contabilizarea părții subvenționate din costul de achiziție, parțial subvenționat, al bunului cedat (2800000 lei – 2100000 lei = 700000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	2125		4000000
2815 „Amortizarea mijloacelor de transport“		„Mijloace de transport“	3000000	
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“			1000000	
461 „Debitori diverși“	=	%	1416000	
		7721 „Venituri din cedarea activelor“		1200000
		4427 „TVA colectată“		216000
131 „Subvenții pentru investiții“	=	7727 „Subvenții pentru investiții virate la venituri“	700000	700000

b) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri cu soldul lor de 1 000 000 lei și, respectiv, 700 000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	6721 „Cheltuieli privind activele cedate“	1000000	1000000
7727 „Subvenții pentru investiții virate la venituri“	=	121 „Profit și pierdere“	700000	700000

5.8.2. Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli

Nimeni nu se îndoiește că asemenea provizioane sînt prerezerve constituite, de regulă, înainte de închiderea exercițiului financiar, pe baza deciziei conducătorului unității patrimoniale, în vederea acoperirii diverselor categorii de riscuri, deprecieri sau necesități. Prin trecerea lor pe cheltuieli înainte de stabilirea profitului, provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sînt destinate acoperirii riscurilor activităților de exploatare, financiare sau excepționale și cheltuielilor pe care evenimentele survenite sau în curs de desfășurare le fac posibile (probabile). Astfel de evenimente privesc cazuri precise, dar realizarea lor este nesigură. **Existența provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli este determinată de aplicarea principiului prudenței în contabilitate.** Ele „pot fi numite și „datorii potențiale“ a căror cauză este născută în cursul exercițiului“[1]. După constituirea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli „pasivul bilanțului indică nu numai datoriile angajate (delimitate juridic), dar și „datoriile

[1] N. Feleagă, I. Ionașcu, *Contabilitatea financiară*, Editura economica, București, 1993, p. 98

Scanned with OKEN Scanner

probabile" sau potențiale"[1]. **Deductibilitatea parțială sau totală a provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli din baza impozabilă ține de acordul pe care trebuie să-l dea administrația fiscală.**

Cazurile cele mai tipice de provizioane pentru riscuri sînt cele pentru litigii cu persoane fizice și juridice în curs de desfășurare. Și cheltuielile care devin exigibile în perioade următoare, precum cele legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților, cheltuielile de repartizat asupra mai multor exerciții financiare, cum sînt cele cu reparațiile capitale eșalonate, potrivit programului, pe mai multe perioade, ca și cheltuielile cu reparațiile curente, reviziile tehnice și alte cheltuieli la unitățile sezoniere și parțial sezoniere sînt elemente ce aparțin activității de exploatare pentru care se constituie provizioane pentru cheltuieli.

În debitul contului **6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"**, prin creditul conturilor 1511 „Provizioane pentru litigii", 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților" și 1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții", se evidențiază valoarea provizioanelor constituite pentru acoperirea riscurilor conjuncturale, în măsura în care acestea se vor produce în exercițiile financiare următoare, ori pentru cheltuielile ce devin exigibile în perioadele viitoare care privesc exploatarea. La finele exercițiului financiar, contul analizat se soldează, afectînd rezultatul financiar al exercițiului în care s-au constituit provizioanele pentru riscuri și cheltuieli care privesc activitatea de exploatare.

Mai mult decît atît; cînd suma provizioanelor menționate trebuie sporită, se fac aceleași înregistrări contabile în anul curent, ca și la constituirea lor în exercițiul financiar precedent. Alte remarci au în vedere aspecte diverse cum sînt, printre altele, înregistrarea plății unei despăgubiri, amenzi, penalități ori a unei indemnizații compensatorii persoanei care a cîștigat procesul sau efectuarea cheltuielilor într-un volum mai mic, egal sau mai mare decît mărimea provizioanelor constituite la sfîrșitul anului precedent sau în cursul perioadei.

Nu numai atît; dar în timp ce plata despăgubirii se consemnează în debitul contului 6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități" prin creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei" sau 5311 „Casa în lei", după caz, apariția cheltuielilor protejate prin provizioane pentru cheltuieli se contabilizează ca orice cheltuială de exploatare în corespondență cu acele conturi care evidențiază elementul cheltuit, cum s-a plătit etc.

Pentru o lămurire mai bună a aspectelor descrise, luăm exemplul următor: la finele anului „N" se dispune, cu ocazia inventarului aferent acestui exercițiu, prevederea unei cheltuieli probabile de 200000 lei pentru un litigiu cu unul din colaboratorii externi ai unității patrimoniale. Procesul continuă în anul „N+1". Ținînd seama de evoluția procesului cu colaboratorul extern, se estimează că

[1] I. Ionașcu, *Justificarea provizioanelor în contabilitate*, Revista „Expertiza contabilă", nr. 5/1993, p. 10

Scanned with OKEN Scanner

unitatea patrimonială va fi obligată la plata sumei de 250000 lei. În anul „N+2" se încheie procesul, iar suma cuvenită colaboratorului extern pentru prestațiile efectuate, stabilită prin hotărîre judecătorească, este de 300000 lei. Înregistrările care se fac corespund operațiunilor economice următoare:

a) în anul „N": constituirea provizionului, în mărime egală cu suma probabilă de 200000 lei, pentru un litigiu în curs de desfășurare cu unul din colaboratorii externi ai unității patrimoniale și închiderea contului corespunzător de cheltuieli la sfîrșitul exercițiului financiar:

			D	C
6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	1511 „Provizioane pentru litigii"	200000	200000
121 „Profit și pierdere"	=	6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	200000	200000

b) în anul „N+1": majorarea provizionului cu suma de 50000 lei [provizionul necesar (250000 lei) – provizionul existent (200000 lei) = =50000 lei] și închiderea contului corespunzător de cheltuieli la sfîrșitul exercițiului financiar „N+1":

			D	C
6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	1511 „Provizioane pentru litigii"	50000	50000
121 „Profit și pierdere"	=	6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	50000	50000

c) în anul „N+2": evidențierea plății sumei de 300000 lei cuvenite colaboratorului extern, stabilite printr-o hotărîre judecătorească, anularea provizionului devenit fără obiect în sumă de 250000 lei și închiderea contului respectiv de cheltuieli, precum și a celui de venituri:

			D	C
621 „Cheltuieli cu colaboratorii"	=	5311 „Casa în lei"	300000	300000
1511 „Provizioane pentru litigii"	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	250000	250000
121 „Profit și pierdere"	=	621 „Cheltuieli cu colaboratorii"	300000	300000
7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	121 „Profit și pierdere"	250000	250000

Scanned with OKEN Scanner

În ceea ce privește provizioanele constituite la sfîrșitul anului precedent sau în cursul exercițiului financiar curent pentru cheltuieli privind garanția acordată clienților, tratamentul contabil privind crearea lor este similar cu al celorlalte provizioane, dar și ele trebuie analizate și regularizate corect la finele fiecărui exercițiu. Să încercăm, deci, să derulăm modul de contabilizare a operațiunilor de constituire și reluare a provizioanelor pentru cheltuieli privind garanția acordată clienților, avînd în vedere exemplul următor: societatea comercială „S" prestatoare de servicii sau executantă de investiții în antrepriză constituie la sfîrșitul anului „N" un provizion în sumă de 2000000 lei pentru efectuarea unor lucrări de remediere a defecțiunilor neimputabile, ce ar putea să apară din cauza sa în perioada viitoare de verificare a comportării bunurilor reparate sau a obiectivelor date în folosință (perioada de garanție). Avînd în vedere reclamațiile primite de la clienții săi, specialiștii estimează că unitatea patrimonială va fi obligată în anul „N+1" la efectuarea unor remedieri în valoare de 2300000 lei. Lucrările de remediere a defecțiunilor, în valoare de 2400000 lei, sînt efectuate de către o terță persoană juridică pe parcursul exercițiului „N+1". Se contabilizează următoarele aspecte:

1) constituirea unui provizion în sumă de 2000000 lei pentru cheltuieli privind garanția acordată clienților și închiderea contului corespunzător de cheltuieli la sfîrșitul anului **„N"**:

			D	C
6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților"	2000000	2000000
121 „Profit și pierdere"	=	6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli	2000000	2000000

2) constituirea unui provizion suplimentar în anul **„N+1"** pentru suma de 300000 lei, efectuarea de către o terță persoană a lucrărilor de remediere a defecțiunilor apărute în perioada de garanție, la bunurile reparate sau la obiectivele date în folosință, din cauze obiective ale executantului, anularea provizionului constituit și închiderea conturilor de venituri și de cheltuieli, la finele anului „N+1", cu soldul lor de 2300000 lei și, respectiv, 2700000 lei:

			D	C
6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților"	300000	300000
% 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" 4426 „TVA deductibilă"	=	401 „Furnizori"	2400000 432000	2832000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților“	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	2300000	2300000
7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	=	121 „Profit și pierdere“	2300000	2300000
121 „Profit și pierdere“	=	%	2700000	
		628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“		2400000
		6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli“		300000

În spiritul principiului prudenței, **se constituie provizioane și pentru cheltuieli de repartizat asupra mai multor exerciții financiare** (reparații capitale de volum mare, lucrări de întreținere etc.). Asemenea provizioane corespund cheltuielilor previzibile care nu ar putea fi suportate numai de exercițiul în care vor fi angajate.

Tratamentul contabil privind constituirea și reluarea provizioanelor pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții financiare este similar cu al celor pentru litigii, garanții acordate clienților etc., fiind creditat contul de pasiv *1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții“*. Ne poate edifica în bună măsură, asupra acestor probleme, următorul exemplu: unitatea patrimonială a cumpărat, la începutul exercițiului financiar „N“, un utilaj pentru care a prevăzut să facă o reparație capitală peste 4 ani, adică în anul „N+4“, estimată la costul de 1500000 lei. Mărimea provizionului constituit la finele fiecărui exercițiu financiar este de 375000 lei, iar în cursul anului „N+4“, cînd se efectuează reparația, valoarea ei poate să fie mai mică, egală ori mai mare decît provizionul constituit. Ciclul de înregistrări contabile este următorul:

A)în anul „N“: constituirea provizionului în valoare de 375000 lei și închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru această sumă la sfîrșitul exercițiului financiar:

			D	C
6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	=	1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții“	375000	375000
121 „Profit și pierdere“	=	6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	375000	375000

B) în anul „N+1“: se repetă aceste înregistrări;

C) în anul „N+2“: se întocmesc aceleași articole contabile;

D) în anul „N+3“: se repetă înregistrările anterioare. La finele perioadei de 4 ani, unitatea patrimonială a constituit, așadar, un provizion în mărime de

Scanned with OKEN Scanner

1500000 lei. **În anul „N+4"**, cînd se efectuează reparația, pot să apară trei situații, și anume:

1) ***valoarea reparației efectuate de furnizor este egală cu provizionul constituit:***

a) evidențierea datoriei față de furnizor, pe baza facturii, în valoare de 1500000 lei:

			D	C
%	=	401		1770000
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"		„Furnizori"	1500000	
4426 „TVA deductibilă"			270000	

b) consemnarea veniturilor obținute din anularea provizionului pentru cheltuieli de repartizat asupra mai multor exerciții în sumă de 1500000 lei, întrucît a devenit fără obiect:

			D	C
1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții"	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	1 500 000	1 500000

c) închiderea la finele anului „N+4" a conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri cu soldul lor debitor și, respectiv, creditor de 1500000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere"	=	611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"	1500000	1500000
7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	121 „Profit și pierdere"	1500000	1500000

2) ***valoarea reparației efectuate de furnizor este mai mică decît provizionul constituit:***

a) înregistrarea datoriei față de furnizor, pe baza facturii, în valoare de 1300000 lei și evidențierea veniturilor obținute din anularea provizionului pentru cheltuieli în sumă de 1500000 lei:

			D	C
%	=	401		1534000
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"		„Furnizori"	1300000	
4426 „TVA deductibilă"			234000	

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții“	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	1500000	1500000

b) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri cu soldul lor de 1300000 lei și, respectiv, 1500000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	611 „Cheltuieli de întreținere și reparații“	1300000	1300000
7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	=	121 „Profit și pierdere“	1500000	1500000

3) ***valoarea reparației efectuate de furnizor este mai mare decît provizionul constituit:***

a) evidențierea datoriei față de furnizor, pe baza facturii, în valoare de 1580000 lei și anularea provizionului în sumă de 1500000 lei, constituit în exercițiile precedente:

			D	C
%	=	401		1864400
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații“		„Furnizori“	1580000	
4426 „TVA deductibilă“			284400	
1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții“	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	1500000	1500000

b) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri cu soldul lor de 1580000 lei și, respectiv, 1500000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	611 „Cheltuieli de întreținere și reparații“	1580000	1580000
7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	=	121 „Profit și pierdere“	1500000	1500000

Ultimul exemplu luat evidențiază că diferența de 80000 lei neacoperită din provizioanele constituite în exercițiile financiare precedente („N“, „N+1“, „N+2“ și „N+3“) a influențat negativ rezultatul financiar al anului „N+4“, în cursul căruia s-a efectuat reparația la utilajul programat. Nu același lucru putem spune pentru situația cînd valoarea reparației efectuate a fost mai mică decît provizionul constituit. De data aceasta, rezultatul financiar al anului „N+4“ a fost influențat pozitiv cu 200000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Provizioanele pentru litigii, garanții acordate clienților și pentru alte riscuri, precum și cele aferente cheltuielilor de repartizat pe mai multe exerciții, constituite la sfîrșitul anului precedent sau în cursul anului, se analizează și regularizează, așadar, la finele fiecărui exercițiu financiar în felul următor:

a) cînd provizioanele trebuie majorate pentru a acoperi integral mărimea riscurilor și cheltuielilor estimate la acea dată, se debitează contul **6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"** prin creditul conturilor 1511 „Provizioane pentru litigii", 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților" sau 1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții", după caz;

b) dacă provizioanele trebuie diminuate sau anulate, ca urmare a micșorării riscului de a plăti o despăgubire unei terțe persoane ori dovedirii că riscul acoperit este inexistent sau datorită reducerii volumului cheltuielilor efectuate pentru cazurile de constituire de provizioane ori neapariției lor, respectiv cînd acestea devin parțial sau total fără obiect, se debitează conturile 1511 „Provizioane pentru litigii", 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților" sau 1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții", după caz, prin creditul contului 7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli";

c) cînd are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă, conturile 1511 „Provizioane pentru litigii", 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților" sau 1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții", după caz, se debitează prin creditarea contului 7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli". Concomitent, pentru riscul apărut (plata unor despăgubiri în urma pierderii procesului cu o terță persoană fizică sau juridică, achitarea unor amenzi, penalități etc.), se debitează conturile de cheltuieli corespunzătoare prin creditarea conturilor care exprimă consumul de active (6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități" = 5121 „Conturi la bănci în lei"; 6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități" = 300 „Materii prime" etc.), iar pentru remedierea defecțiunilor apărute în perioada de garanție acordată clienților, efectuarea reparațiilor programate etc. se stabilește corespondența între conturile de cheltuieli de exploatare și cele care evidențiază serviciile prestate în acest sens de terți, suma achitată din numerarul existent în casieria unității, fără a mai înregistra obligația de plată către prestatorul de servicii etc. (628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" = 401 „Furnizori"; 611 „Cheltuieli de întreținere și reparații" = 401 „Furnizori"; 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" = 5311 „Casa în lei"; 611 „Cheltuieli de întreținere și reparații" = 5311 „Casa în lei" etc.).

În timp ce pentru reparațiile capitale programate în perioada următoare se constituie, așa cum s-a arătat, provizioane (6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli" = 1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții"), **cheltuielile efectuate de terți cu reparațiile capitale neprevizibile** se înregistrează în debitul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" prin creditul conturilor 5121 „Conturi la bănci

Scanned with OKEN Scanner

în lei" sau 401 „Furnizori", după caz, cu valoarea totală a reparației realizate. Cota de cheltuieli de repartizat asupra rezultatului exercițiului expirat se evidențiază, la finele acestuia, în debitul contului 611 „Cheltuieli de întreținere și reparații" și în creditul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans". Această înregistrare se face și în exercițiile financiare următoare.

Cu ocazia realizării unor reparații capitale neprevizibile în exercițiul financiar „N", unitatea patrimonială plătește direct din contul de disponibil, de exemplu, suma de 300000 lei. Această valoare urmează să fie inclusă în costurile a trei exerciții financiare (300000 lei: 3 ani= 100000 lei/an). Se contabilizează următoarele aspecte:

1) evidențierea cheltuielilor în momentul efectuării lor de către terți, în exercițiul financiar **„N"**, înregistrarea la finele acestui an a cotei de cheltuieli aferente perioadei respective, în sumă de 100000 lei, și închiderea contului corespunzător de cheltuieli cu soldul său debitor de 100000 lei:

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	300000	300000
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	100000	100000
121 „Profit și pierdere"	=	611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"	100000	100000

2) evidențierea cotei de cheltuieli aferente exercițiului financiar **„N+1"**, la finele acestuia, și închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru suma de 100000 lei:

			D	C
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	100000	100000
121 „Profit și pierdere"	=	611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"	100000	100000

Ultimele două articole contabile se întocmesc și în exercițiul financiar **„N+2"**.

Cheltuielile cu reparațiile neprevizibile efectuate de terți se pot înregistra și în debitul contului 611 „Cheltuieli de întreținere și reparații", prin creditul conturilor 401 „Furnizori" sau 5121 „Conturi la bănci în lei", după caz, cu mărimea lor totală. La sfîrșitul exercițiului financiar „N", cotele de cheltuieli ce revin exercițiilor financiare următoare se virează în debitul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" prin creditul contului 611 „Cheltuieli de întreținere și reparații". În debitul ultimului cont, prin creditul celui penultim, se consemnează cota de cheltuieli efectuate în exercițiul financiar „N" aferentă

Scanned with OKEN Scanner

perioadei „N+1". Soldul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" reprezintă suma reparațiilor neprevizibile neajunse la scadență.

Din contul de disponibil la bancă se plătește direct, de exemplu, suma de 420000 lei, ce reprezintă valoarea unei reparații capitale efectuate în anul „N", eșalonată pe durata a 3 ani (420000 lei : 3 ani = 140000 lei/an). Ciclul de înregistrări contabile este următorul:

1) evidențierea cheltuielii de 420000 lei efectuate în exercițiul financiar „N", virarea la sfîrșitul acestei perioade a cotelor ce revin anilor viitori (140000 lei/an × 2 ani = 280000 lei) și închiderea contului de cheltuieli pentru soldul lui debitor de 140000 lei:

			D	C
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	420000	420000
471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"	280000	280000
121 „Profit și pierdere"	=	611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"	140000	140000

2) înregistrarea cotei de cheltuieli cu reparațiile neprevizibile efectuate în anul „N", ce revine exercițiului financiar „N+1", și transferarea soldului contului corespunzător de cheltuieli la cel de calcul al rezultatului perioadei:

			D	C
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	140000	140000
121 „Profit și pierdere"	=	611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"	140000	140000

Ultimele două articole contabile se întocmesc și în exercițiul financiar „N+2".

5.8.3. Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor

Precum se știe, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la data **intrării lor în patrimoniu, cu ocazia inventarierii, la încheierea exercițiului financiar și la data ieșirii din patrimoniu sau la darea în consum.** Lucrările sau obiectivele de cercetare strict individualizate, brevetele, licențele, mărcile de fabrică și de comerț, alte imobilizări necorporale, terenurile, amenajările de terenuri, mijloacele fixe și imobilizările în curs (necorporale și corporale), **la intrarea în patrimoniu**, se evidențiază în contabilitate la **valoarea de intrare**, denumită **valoarea contabilă**, prin care se înțelege:

Scanned with OKEN Scanner

a) *costul de achiziție* – pentru imobilizările de natura celor menționate procurate cu titlu oneros;

b) *costul de producție* – pentru imobilizările produse sau construite de unitatea patrimonială;

c) *valoarea de utilitate*, stabilită în funcție de prețul pieței, utilitatea, starea și amplasarea bunurilor – pentru terenurile, mijloacele fixe etc., reprezentînd aport la capitalul social sau obținute cu titlu gratuit.

Ceea ce se execută la orice unitate industrială, agricolă, prestatoare de servicii sau de altă natură, în vederea cunoașterii activului și pasivului în starea în care se află la data întocmirii bilanțului, sînt lucrările de inventariere. În cadrul acestora intră și evaluarea patrimoniului existent. Brevetele, programele informatice, mijloacele fixe și alte imobilizări se evaluează și se înregistrează în contabilitate, **cu ocazia inventarierii, la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element**, adică la prețul presupus a fi acceptat, de un eventual cumpărător, la data efectuării inventarului, denumită **valoare de inventar**. Ea se stabilește în funcție de utilitatea bunului în unitatea patrimonială și de prețul pieței.

Imobilizările de felul celor menționate se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil, **la încheierea exercițiului financiar**, la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, valoarea de intrare sau contabilă se compară cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii.

Nepotrivirile numeroase, care apar aproape întotdeauna între valoarea de intrare a imobilizărilor în patrimoniul existent (costul istoric) și cea de utilitate determinată cu ocazia inventarierii, generează două situații. Prima dintre ele privește **diferențele constatate în plus dintre valoarea de inventar și valoarea de intrare în patrimoniu** a brevetelor, lucrărilor sau obiectivelor de cercetare strict individualizate, programelor informatice, mijloacelor fixe etc., care nu se înregistrează în contabilitate; valoarea acestor imobilizări se menține la cea contabilă, adică la valoarea lor de intrare în patrimoniu.

Situația a doua are în vedere **diferențele în minus dintre valoarea actuală sau de utilitate stabilită la inventariere și valoarea de intrare în patrimoniu** a elementelor de active necorporale și corporale aferente capitalului imobilizat. Diferențele rezultate între cele două valori denotă o depreciere a elementelor de activ inventariate. Ele se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării, în cazul cînd deprecierea este ireversibilă, sau se constituie un provizion, dacă diminuarea valorii elementelor de active necorporale și corporale aferente capitalului imobilizat rezultă din cauze ale căror efecte sînt reversibile; valoarea acestor elemente se menține, de asemenea, la cea de intrare în patrimoniu.

Utilizarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor este tot o consecință a aplicării principiului prudenței în contabilitate. În debitul contului **6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea**

Scanned with OKEN Scanner

imobilizărilor" și în creditul conturilor cu simboluri și denumiri de genul celor următoare: 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale", 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale" și 293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs" se evidențiază valoarea provizioanelor constituite pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale și a celor în curs. *Asemenea provizioane se înscriu în activul bilanțului contabil* **ca elemente substractive (corectează în minus valoarea contabilă a imobilizărilor).** La finele exercițiului financiar, se transferă soldul contului de cheltuieli asupra celui de calcul al rezultatului perioadei. Se afectează, astfel, rezultatul financiar al exercițiului în care s-au constituit provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale și a celor în curs.

Presupunem, spre exemplificare, că o societate comercială cumpără un brevet în valoare de 1200000 lei în anul „N". Valoarea de utilitate a acestui bun, stabilită cu ocazia inventarierii de către specialiștii societății comerciale, este de 1000000 lei. În acest caz se constituie un provizion egal cu deprecierea temporară și reversibilă de 200000 lei, ce se contabilizează în felul următor:

			D	C
6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"	=	290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"	200000	200000

La finele exercițiului financiar „N", primul cont se creditează prin debitarea contului 121 „Profit și pierdere" pentru suma de 200000 lei, iar brevetul se reflectă în bilanț la valoarea de 1000000 lei, stabilită ca diferență între soldul debitor al contului 205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare" și cel creditor al contului 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale". **În anul „N+1"** poate să apară una din următoarele situații:

A) ***deprecierea constatată este egală cu provizionul constituit în anul precedent („N").*** În acest caz nu se mai înregistrează nimic în plus;

B) ***deprecierea constatată este superioară provizionului constituit în anul „N".*** Se constituie un provizion suplimentar, de data aceasta, în sumă, de exemplu, de 80000 lei, ce se înregistrează ca mai sus, adică:

			D	C
6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"	=	290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"	80000	80000

C) ***deprecierea constatată este inferioară provizionului constituit în anul anterior.*** Diferența, de exemplu, de 100000 lei se deduce din provizionul constituit (200000 lei) și se înregistrează la venituri, ce se transferă la finele exercițiului financiar „N+1" asupra contului de calcul al rezultatului perioadei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale“	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“	100000	100000
7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“	=	121 „Profit și pierdere“	100000	100000

D) ***deprecierea este egală cu zero, adică se revine la prețul de achiziție la care brevetul este înregistrat în contabilitate.*** Diferența de 200000 lei se evidențiază la venituri, ce se transferă la finele exercițiului financiar „N+1“ asupra contului de calcul al rezultatului perioadei:

			D	C
290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale“	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“	200000	200000
7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“	=	121 „Profit și pierdere“	200000	200000

E) ***anularea provizionului devenit fără obiect ca urmare a ieșirii brevetului din patrimoniu prin cedare.*** Se contabilizează, în acest caz, scoaterea din evidență a brevetului parțial amortizat, vînzarea bunului respectiv cu suma, de exemplu, de 72000 lei, reintegrarea în rezultat, sub forma venitului din exploatare, a provizionului de 200000 lei, constituit pentru deprecierea temporară și reversibilă a acestui gen de imobilizare, precum și închiderea contului corespunzător de venituri:

			D	C
% 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare“ 6721 „Cheltuieli privind activele cedate“	=	205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare“	800000 400000	1200000
461 „Debitori diverși“	=	% 7721 „Venituri din cedarea activelor“ 4427 „TVA colectată“	84960	 72000 12960

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale“	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“	200000	200000
7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“	=	121 „Profit și pierdere“	200000	200000

Asupra provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor corporale ne poate edifica în bună măsură exemplul următor: un teren, cumpărat la un cost de achiziție de 2000000 lei, are la sfîrșitul anului „N“ o valoare de utilitate, stabilită de specialiștii societății comerciale, de 1700000 lei. Se constituie în acest caz un provizion de 300000 lei, ce se contabilizează astfel:

			D	C
6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“	=	291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale“	300000	300000

La sfîrșitul anului „N“, contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“ se creditează, pentru închidere, prin debitul contului 121 „Profit și pierdere“, iar terenul se evidențiază în bilanț la valoarea de 1700000 lei, stabilită ca diferență între soldul debitor al contului 2111 „Terenuri“ și cel creditor al contului 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale“.

În anul „N+1“ poate să apară una din următoarele situații:

A) ***deprecierea constatată în acest an nu diferă față de cea din anul precedent.*** Nu se mai contabilizează nimic în plus în asemenea caz;

B) ***valoarea de utilitate a terenului este de 1960000 lei.*** Se analizează la finele anului „N+1“ provizionul de 300000 lei, constituit în anul „N“, și se ajunge la concluzia unui **provizion necesar** de 40000 lei, adică: 2000000 lei – 1960000 lei = 40000 lei. Întrucît provizionul constituit are valoarea de 300000 lei, iar cel necesar este de 40000 lei, înseamnă că există un **excedent de provizion** în sumă de 260000 lei, respectiv 300000 lei – – 40000 lei = 260000 lei. De data aceasta, se procedează la diminuarea provizionului cu diferența respectivă care se înregistrează la venituri, astfel:

			D	C
291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale“	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“	260000	260000

C) ***valoarea de utilitate a terenului este de 1600000 lei.*** În acest caz, se analizează la finele anului „N+1“ provizionul constituit în exercițiul financiar precedent (300000 lei) și se ajunge la concluzia unui provizion necesar de 400000 lei, adică: 2000000 lei – 1600000 lei = 400000 lei. Deoarece

Scanned with OKEN Scanner

provizionul existent este doar de 300000 lei, iar cel necesar de 400000 lei, înseamnă că la finele anului „N+1" se constituie un **provizion suplimentar** de 100000 lei, ce se contabilizează în felul următor:

			D	C
6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"	=	291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale"	100000	100000

D) ***valoarea de utilitate este egală cu 2000000 lei, adică se revine la prețul de achiziție la care este evidențiat terenul în contabilitate.*** Provizionul constituit în sumă de 300000 lei se înregistrează, în asemenea caz, la venituri, ce se transferă la finele anului „N+1" asupra contului de calcul al rezultatului perioadei:

			D	C
291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale"	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"	300000	300000
7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale"	=	121 „Profit și pierdere"	300000	300000

E) ***anularea provizionului devenit fără obiect ca urmare a vînzării terenului cu suma de 2050000 lei.*** Se evidențiază în contabilitate următoarele aspecte:

1) ieșirea din patrimoniu a terenului, înregistrat la o valoare contabilă de 2000000 lei, vîndut unui terț la un preț de 2050000 lei:

			D	C
6721 „Cheltuieli privind activele cedate"	=	2111 „Terenuri"	2000000	2000000
461 „Debitori diverși"	=	%	2419000	
		7721 „Venituri din cedarea activelor"		2050000
		4427 „TVA colectată"		369000

2) anularea provizionului devenit fără obiect, ca urmare a vînzării terenului în anul „N+2", adică lichidarea soldului creditor al contului 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale", în valoare de 40000 lei, dacă avem în vedere cele menționate la punctul **„B"** și, respectiv, 400000 lei, cînd luăm în considerație aspectele prezentate la litera **„C"**:

Scanned with OKEN Scanner

291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale“	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“	D 40000 (400000)	C 40000 (400000)

Şi provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor în curs sînt generate de aplicarea principiului prudenţei în contabilitate. Ele intervin tot în situaţia cînd există diferenţe în minus între valoarea de inventar stabilită cu ocazia inventarierii imobilizărilor în curs (necorporale şi corporale) şi valoarea lor de intrare în activ. Prin **valoarea de intrare**, denumită valoarea contabilă, se înţelege:

a) costul de achiziţie – pentru imobilizările necorporale şi corporale neterminate pînă la finele exerciţiului financiar facturate de furnizori;

b) costul de producţie – pentru investiţiile neterminate realizate în regie proprie de unitatea patrimonială.

Constituirea şi suplimentarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor în curs generează, de asemenea, cheltuieli de exploatare, în timp ce diminuarea şi anularea acestora dau naştere la venituri. **Provizioanele de felul acesta corectează în minus valoarea contabilă a imobilizărilor în curs.** Valoarea netă contabilă a acestor elemente patrimoniale, care se înscrie în bilanţul contabil, se obţine scăzînd soldul creditor al contului 293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs“ din cel debitor al conturilor 230 „Imobilizări în curs necorporale“ şi 231 „Imobilizări în curs corporale“, după caz.

În momentul constituirii provizioanelor de genul acesta, se debitează contul **6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“** şi se creditează contul 293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs“. Tot aşa, se evidenţiază constituirea unui provizion suplimentar în situaţia cînd deprecierea constatată în anul curent este superioară provizionului format, de regulă, la finele exerciţiului financiar precedent, cu ocazia inventarierii. Contul de provizioane se debitează, prin creditarea contului adecvat de venituri, cu ocazia diminuării provizionului la sfîrşitul exerciţiului financiar curent, ca urmare a constatării unei deprecieri mai mici a imobilizărilor în curs faţă de anul precedent. Corespondenţa între debitul contului de provizioane şi creditul celui de venituri din provizioane se stabileşte şi în cazul anulării provizionului, datorită creşterii valorii de utilitate la inventarul curent (devenită egală sau mai mare decît valoarea de intrare a cheltuielilor imobilizate), recepţionării imobilizărilor în curs necorporale şi corporale ori din cauza ieşirii lor din patrimoniu.

Deprecierile cu caracter reversibil ale imobilizărilor necorporale şi corporale neterminate pînă la sfîrşitul anului „N“, constatate cu ocazia inventarului, determină constituirea, de exemplu, la închiderea exerciţiului, a provizioanelor pentru sumele de 150000 lei şi, respectiv, 450000 lei. Valoarea imobilizărilor în curs necorporale şi corporale recepţionate (programe

Scanned with OKEN Scanner

informatice și, respectiv, utilaje de lucru realizate în regie proprie) în exercițiul financiar „N+1" reprezintă 800000 lei și, respectiv, 1000000 lei, iar a imobilizărilor corporale în curs vîndute în anul respectiv este de 2000000 lei. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) constituirea, la finele anului „N", cu ocazia inventarierii, a provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor în curs corporale (450000 lei) și necorporale (1500000 lei), cît și închiderea contului corespunzător de cheltuieli:

			D	C
6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"	=	293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs"	600000	600000
121 „Profit și pierdere"	=	6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"	600000	600000

2) recepționarea în exercițiul financiar „N+1" a programelor informatice, aflate sub forma imobilizărilor neterminate la finele anului „N", și anularea provizionului de 150000 lei, devenit fără obiect ca urmare a înregistrării acestora ca bunuri necorporale:

			D	C
208 „Alte imobilizări necorporale"	=	230 „Imobilizări în curs necorporale"	800000	800000
293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs"	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"	150000	150000

3) scoaterea din evidență a unor imobilizări corporale în curs (2000000 lei), înregistrarea vînzării lor la prețul de 600000 lei și anularea provizionului de 90000 lei, devenit fără obiect ca urmare a cesionării acestora:

			D	C
6721 „Cheltuieli privind activele cedate"	=	231 „Imobilizări în curs corporale"	2000000	2000000
461 „Debitori diverși"	=	%	708000	
		7721 „Venituri din cedarea activelor"		600000
		4427 „TVA colectată"		108000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs“	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“	90000	90000

4) recepționarea utilajelor de lucru în exercițiul financiar **„N+1“**, aflate sub forma imobilizărilor neterminate la finele anului „N“, și anularea provizionului de 360000 lei, devenit fără obiect ca urmare a înregistrării lor ca mijloace fixe:

			D	C
2123 „Mașini, utilaje și instalații de lucru“	=	231 „Imobilizări în curs corporale“	8000000	8000000
293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs“	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“	360000	360000

Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale și a celor în curs constituite la sfîrșitul anului precedent sau în cursul perioadei se analizează și regularizează, așadar, la finele fiecărui exercițiu financiar în felul următor:

a) cînd deprecierea este superioară provizionului constituit, se debitează contul **6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“** prin creditul conturilor 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale“, 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale“ și 293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs“, după caz, pentru reflectarea constituirii provizionului suplimentar;

b) dacă provizioanele trebuie diminuate, ca urmare a constatării unei deprecieri mai mici a imobilizărilor la sfîrșitul exercițiului curent față de cel precedent, sau anulate, datorită recepționării imobilizărilor necorporale și corporale în curs, respectiv cînd acestea devin parțial sau total fără obiect, se debitează conturile 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale“, 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale“ sau 293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs“, după caz, prin creditul contului 7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“;

c) cînd are loc vînzarea imobilizărilor necorporale și corporale sau dacă cele în curs ies din patrimoniu prin cedare, conturile de provizioane menționate se debitează prin creditarea contului corespunzător de venituri pentru întreaga sumă a provizioanelor constituite. Concomitent, pentru valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale și necorporale cedate, cît și pentru cele în curs scoase din evidență prin vînzare, se debitează contul 6721 „Cheltuieli privind activele cedate“ prin creditarea conturilor care reflectă ieșirea din patrimoniu a imobilizărilor menționate. La cheltuielile excepționale evidențiate cu ajutorul contului 6728 „Alte cheltuieli excepționale privind operații de capital“ sînt virate cheltuielile imobilizate, prin contul 230 „Imobilizări necorporale în curs“,

Scanned with OKEN Scanner

în cazul unui eșec definitiv al proiectului de concepere și producție a programelor informatice pentru care există provizioane constituite.

5.8.4. Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante

Se evaluează și se înregistrează în contabilitate ***la data intrării în patrimoniu, cu ocazia inventarierii, la încheierea exercițiului financiar*** etc. și **activele circulante**. Materiile prime, materialele auxiliare, combustibilii, materialele pentru ambalat, piesele de schimb, semințele și materialele de plantat, furajele, obiectele de inventar, producția în curs de execuție, produsele, animalele, mărfurile, ambalajele etc., ***la intrarea lor în patrimoniu***, se evidențiază în contabilitate la ***valoarea de intrare***, denumită ***valoare contabilă***, prin care se înțelege:

a) *costul de achiziție* – pentru materiile prime, materialele consumabile, obiectele de inventar, mărfurile, ambalajele și alte bunuri procurate cu titlu oneros. *Valoarea de achiziție*, denumită **cost de achiziție**, cuprinde prețul de cumpărare al fiecărei categorii de bunuri, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru intrarea în gestiune a activului circulant respectiv;

b) *costul de producție* – pentru producția în curs de execuție, semifabricate, produse finite, obiecte de inventar, ambalaje și alte bunuri produse de unitatea patrimonială. El cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte rațional atașabile producției unui anumit bun (cheltuielile de administrație și conducere ale unității patrimoniale);

c) *costul de producție sau prețul de achiziție*, după caz, pentru animale și păsări;

d) *valoarea de utilitate* – pentru materiile prime, materialele consumabile, obiectele de inventar etc. reprezentînd aport la capitalul social sau obținute cu titlu gratuit.

Activele circulante de felul celor prezentate se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil, ***la încheierea exercițiului financiar***, la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, se compară valoarea de intrare sau contabilă cu cea de utilitate stabilită pe baza inventarierii. Utilitatea bunului și prețul pieței sînt criteriile care stau la baza stabilirii valorii actuale a activelor circulante, ca și în situația evaluării altor bunuri. Pentru determinarea valorii actuale aferente stocurilor și producției în curs de execuție, întreprinderea poate utiliza referințele și tehnicile cele mai adaptate naturii bunului, cum sînt:[1] prețul pieței, baremuri, indici specifici, prețul practicat la bursa de mărfuri etc.

---

[1] N. Feleagă, I. Ionașcu, Op. cit., p. 225 .

Scanned with OKEN Scanner

Regulamentul privind aplicarea Legii contabilității nr. 82/24.12.1991 prevede că valoarea producției în curs de execuție se poate determina prin una din următoarele căi:

a) fie prin inventarierea producției neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a stadiului sau gradului de efectuare a operațiilor tehnologice;

b) fie prin metoda contabilă. Potrivit acestei metode, valoarea producției în curs este egală cu diferența dintre totalul cheltuielilor de producție și costul efectiv al producției obținute. În cazul folosirii metodei contabile pentru determinarea producției în curs de execuție, *este obligatorie inventarierea* acesteia la sfîrșitul perioadei.

Diferențele constatate în plus între mărimea primului indicator și nivelul celui de-al doilea, pentru fiecare element de activ circulant, nu se înregistrează în contabilitate; valoarea materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, produselor și a altor active circulante se menține la cea contabilă, adică la valoarea lor de intrare în patrimoniu. Diferențele în minus între valoarea actuală sau de utilitate stabilită la inventariere (mai mică) și cea de intrare în patrimoniu a elementelor de active circulante (mai mare) denotă o depreciere a materiilor prime, produselor, producției în curs de execuție și a altor stocuri inventariate, rezultată din cauze ale căror efecte sînt reversibile. Valoarea acestor active circulante se menține, de asemenea, la cea de intrare în patrimoniu, iar pentru diferențele nefavorabile se constituie provizioane pe seama cheltuielilor. Ele se înscriu în activul bilanțului ca **elemente substractive (corectează în minus valoarea contabilă a stocurilor și producției în curs de execuție)**, ca și celelalte provizioane pentru deprecierea bunurilor. Și folosirea provizioanelor pentru deprecierea activelor circulante este tot o consecință a aplicării principiului prudenței în contabilitate. În debitul contului **6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante"** și în creditul conturilor 390 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime", 391 „Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile", 392 „Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar", 393 „Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție", 394 „Provizioane pentru deprecierea produselor", 395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți", 396 „Provizioane pentru deprecierea animalelor", 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor" și 398 „Provizioane pentru deprecierea ambalajelor" se evidențiază provizioanele constituite pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție. La finele exercițiului financiar, se transferă soldul contului de cheltuieli asupra **celui de calcul al rezultatului perioadei**. Se afectează, în felul acesta, rezultatul financiar al exercițiului în care s-au constituit provizioane pentru deprecierea activelor circulante materiale.

Dacă se constată că provizionul existent este inferior deprecierii stabilite la sfîrșitul anului curent, se procedează la suplimentarea lui prin efectuarea

Scanned with OKEN Scanner

aceleiași înregistrări contabile, ca și la constituirea lui la finele exercițiului financiar precedent. Cînd deprecierea constatată la finele anului curent este mai mică decît provizionul existent, se contabilizează virarea excedentului de provizion la contul adecvat de venituri. Datorită acestor reajustări, conturile de provizioane pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție apar în bilanțul exercițiului financiar ca mărime a riscului de diminuare conjuncturală a valorii acestor elemente patrimoniale, ce poate interveni în perioada următoare, datorită reducerii prețurilor de vînzare, deprecierii peste scăzămintele legale a materiilor prime, semințelor, mărfurilor etc., creșterii dificultăților în desfacerea produselor ș.a.m.d.

La sfîrșitul exercițiului financiar în care s-a creat venitul din diminuarea provizioanelor pentru deprecierea activelor circulante materiale, se transferă soldul contului 7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante" spre contul 121 „Profit și pierdere". Este influențat, în felul acesta, rezultatul financiar al exercițiului în care a avut loc virarea parțială a provizioanelor, ca urmare a constatării unei deprecieri mai mici a valorii de utilitate a activelor circulante materiale la sfîrșitul exercițiului curent față de cea stabilită la finele perioadei precedente.

Anularea provizioanelor pentru deprecierea activelor circulante materiale, adică virarea lor integrală la venituri, se înregistrează cînd ele au devenit fără obiect, datorită creșterii valorii de utilitate la inventarul curent (devenită egală sau mai mare decît valoarea de intrare în patrimoniu a acestor bunuri) ori ca urmare a vînzării mărfurilor depreciate, dării în consum a materiilor prime și materialelor consumabile, scăderii din conturile de gestiune a lipsurilor și degradărilor de valori materiale, ieșirii bunurilor din gestiune pe alte căi. Și de data aceasta, este influențat pozitiv rezultatul financiar al exercițiului în care a avut loc închiderea contului de venituri din provizioane anulate prin contul 121 „Profit și pierdere".

Înțelegerea aspectelor prezentate este înlesnită de următorul exemplu: la finele anului „N" specialiștii societății comerciale au stabilit că valoarea de utilitate a materiilor prime și semințelor s-a diminuat cu 100000 lei și, respectiv, 80000 lei, iar ca urmare a demodării unor mărfuri a scăzut valoarea acestora cu 150000 lei; ținînd cont de lipsa de desfacere a produselor finite, ei estimează că aceste bunuri se vor deprecia cantitativ în anul „N+1" într-un procent de 5% din valoarea lor contabilă de 500000 lei, în timp ce pentru riscul de micșorare a cererii față de producția și studiile în curs de execuție, specialiștii unității propun crearea unui provizion de 70000 lei. Situațiile prezentate determină constituirea unui provizion în valoare de 425000 lei, ce se contabilizează în felul următor:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	% 390 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“ 391 „Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile“ 393 „Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție“ 394 „Provizioane pentru deprecierea produselor“ 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor“	425000	 100000 80000 70000 25000 150000

La finele exercițiului financiar „N“, contul de cheltuieli se creditează prin debitarea contului 121 „Profit și pierdere“ pentru suma de 425000 lei, iar materiile prime, semințele, producția în curs de execuție, produsele finite și mărfurile se reflectă în bilanț la valoarea stabilită ca diferență între soldul debitor al conturilor 300 „Materii prime“, 3015 „Semințe și materiale de plantat“, 331 „Produse în curs de execuție“, 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție“, 345 „Produse finite“, 371 „Mărfuri“ și cel creditor al conturilor 390 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“, 391 „Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile“, 393 „Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție“, 394 „Provizioane pentru deprecierea produselor“ și 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor“, după caz. În anul „N+1“ poate să apară una din următoarele situații:

A) ***deprecierea constatată este egală cu provizionul constituit în anul „N“.*** Nu se mai înregistrează nimic în cazul acesta;

B) ***deprecierea constatată este superioară provizionului constituit în anul „N“.*** Se constituie un provizion suplimentar, de data aceasta, în sumă, de exemplu, de 40000 lei pentru deprecierea mărfurilor, ce se înregistrează în felul următor:

			D	C
6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor“	40000	40000

C) ***deprecierea constatată este inferioară provizionului constituit în anul anterior.*** Diferența, de exemplu, în valoare de 10000 lei se deduce din provizionul constituit pentru deprecierea materiilor prime și se înregistrează la

Scanned with OKEN Scanner

venituri, ce se transferă la finele exercițiului financiar la contul de calcul al rezultatului perioadei:

			D	C
390 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	10000	10000
7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	121 „Profit și pierdere“	10000	10000

D) ***deprecierea este egală cu zero, adică se revine la prețul de înregistrare la care, de exemplu, studiile sînt evidențiate în contabilitate.*** Diferența de 8000 lei se evidențiază la venituri, ce se transferă la finele anului „N+1“ asupra contului de calcul al rezultatului perioadei:

			D	C
393 „Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	8000	8000
7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	121 „Profit și pierdere“	8000	8000

E) ***anularea provizionului devenit fără obiect ca urmare a vînzării mărfurilor depreciate, scăderii altor valori materiale din evidență, dării unor bunuri în consum ori datorită altor cauze.*** Se contabilizează, în această situație, ieșirea bunurilor din patrimoniu prin vînzare și dare în consum, scăderea valorilor materiale din conturile de gestiune ca urmare a lipsurilor și degradărilor constatate ca fiind neimputabile, precum și reintegrarea în rezultat, sub forma venitului din exploatare, a provizioanelor pentru deprecierea activelor circulante respective, după cum urmează:

1) ieșirea din gestiune prin vînzare a mărfurilor depreciate, achiziționate la prețul de cumpărare de 800000 lei (adaosul comercial aferent mărfurilor depreciate vîndute este de 160000 lei), evidențierea veniturilor corespunzătoare mărfurilor livrate clienților la prețul de 700000 lei (exclusiv taxa pe valoarea adăugată) și virarea integrală la venituri a provizionului constituit pentru demodarea unor mărfuri (150000 lei), devenit fără obiect ca urmare a cesiunii lor:

			D	C
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“	=	371 „Mărfuri“	800000 160000	960000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
411 „Clienţi“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 4427 „TVA colectată“	826 000	 700 000 126 000
397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	150 000	150 000

2) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli şi de venituri cu soldul lor debitor şi, respectiv, creditor:

			D	C
121 „Profit şi pierdere“	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile“	800 000	800 000
% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	121 „Profit şi pierdere“	700 000 150 000	850 000

3) înregistrarea valorii seminţelor constatate lipsă sau degradate în depozitele unităţii, care nu pot fi imputate (90 000 lei), darea în consum a bunurilor de felul acesta achiziţionate la preţul de 400 000 lei şi virarea integrală la venituri a provizionului constituit pentru scăderea valorii de utilitate a seminţelor (80 000 lei), devenit fără obiect datorită ieşirii lor din gestiune:

			D	C
6015 „Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat“	=	3015 „Seminţe şi materiale de plantat“	90 000	90 000
6015 „Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat“	=	3015 „Seminţe şi materiale de plantat“	400 000	400 000
391 „Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	80 000	80 000

4) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli şi de venituri cu soldul lor debitor (490 000 lei) şi, respectiv, creditor (80 000 lei):

			D	C
121 „Profit şi pierdere“	=	6015 „Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat“	490 000	490 000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	121 „Profit și pierdere“	80 000	80000

5) evidențierea lipsurilor și degradărilor neimputabile constatate la produsele în curs de execuție, înregistrate la costul de producție de 400000 lei, și anularea provizionului de 62000 lei, devenit fără obiect, ca urmare a ieșirii lor din patrimoniu pe această cale:

			D	C
711 „Venituri din producția stocată“	=	331 „Produse în curs de execuție“	400 000	400000
393 „Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	62 000	62000

6) închiderea conturilor care evidențiază costul de producție al produselor în curs de execuție constatate lipsă sau degradate, precum și venitul obținut din provizioane pentru deprecierea acestor active circulante:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	711 „Venituri din producția stocată“	400 000	400000
7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	121 „Profit și pierdere“	62 000	62000

7) consemnarea lipsurilor și degradărilor de materii prime peste normele legale de scăzăminte neimputabile (400000 lei), reflectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă și virarea integrală la venituri a provizionului de 100000 lei, devenit fără obiect:

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	300 „Materii prime“	400 000	400000
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	72 000	72000
390 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	100 000	100000

8) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri cu soldul lor debitor (472000 lei) și, respectiv, creditor (100000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	% 600 „Cheltuieli cu materiile prime“ 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	472 000	400000 72000
7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	121 „Profit și pierdere“	100 000	100000

9) reflectarea lipsurilor de produse finite în cadrul normelor legale de scăzăminte(140000 lei) și virarea integrală la venituri a provizionului de 25000 lei aferent acestor bunuri, devenit fără obiect ca urmare a ieșirii lor din patrimoniu pe această cale:

			D	C
711 „Venituri din producția stocată“	=	345 „Produse finite“	140 000	140000
395 „Provizioane pentru deprecierea produselor“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	25 000	25000

10) închiderea conturilor care reflectă costul de producție al produselor finite constatate lipsă în cadrul normelor legale de scăzăminte, cît și venitul obținut din provizioane:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	711 „Venituri din producția stocată“	140 000	140000
7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	121 „Profit și pierdere“	25 000	25000

Se cuprind în categoria activelor circulante și **creanțele unității față de terțe persoane juridice și fizice rezultate din relațiile comerciale ale acesteia.** Ele sînt numite și **creanțe-clienți.** *Evaluarea acestora se face atît la intrarea lor în patrimoniu, cît și cu ocazia inventarierii, la închiderea exercițiului și la ieșirea din patrimoniu.*

Asemenea creanțe, precum datoriile și creanțele imobilizate (creanțe legate de participații, împrumuturi acordate pe termen lung și alte creanțe imobilizate) sînt evaluate la intrarea în patrimoniu la **valoarea lor nominală.** Încasarea creanțelor se face la scadență, ca regulă generală, prin efectuarea de bunăvoie a plăților de către cumpărătorii de bunuri și servicii. În situația în care clienții nu execută de bunăvoie plata, unitatea patrimonială poate recurge la mijloacele pe care legea i le pune la dispoziție pentru a-i obliga la efectuarea ei.

Contractarea de noi datorii, urmărirea exercitată de alți creditori, nepriceperea clientului în administrarea patrimoniului, perioada de recesiune

Scanned with OKEN Scanner

prin care trece ramura de activitate în care lucrează clientul, dezacordul acestuia în ce privește existența și mărimea creanței sînt doar cîteva din elementele care permit la inventar să se aprecieze că recuperarea acesteia este compromisă parțial sau în totalitate. Valoarea reținută la inventar în asemenea situații este cea actuală sau de utilitate a fiecărei creanțe, denumită **valoare de inventar**. Ca și în cazul creanțelor imobilizate și a datoriilor, valoarea de utilitate a creanțelor rezultate din relațiile comerciale ale unității se stabilește în funcție de valoarea lor probabilă de încasat.

La încheierea exercițiului financiar, asemenea creanțe se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu (valoarea nominală), respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. **Diferențele constatate în minus între valoarea stabilită la inventariere (valoarea probabilă de încasat) și cea de intrare în patrimoniu a fiecărei creanțe (valoarea ei nominală) denotă o depreciere a ei.** Pentru amortizarea impactului eventualelor pierderi asupra situației financiare a întreprinderii datorită neonorării de către clienți a datoriilor, în totalitate sau în parte, se constituie un provizion, egal ca sumă cu pierderea reversibilă de valoare, în exercițiul financiar în care se constată deprecierea latentă a creanțelor.

Numai creanțele dubioase și litigioase pot genera constituirea unor provizioane pentru depreciere. Ele se evidențiază în debitul contului **6814 „Cheltuieli de exploatare privind previzioane pentru deprecierea activelor circulante"** și în creditul contului 491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți". Ultimul cont rectifică valoarea creanțelor. În funcție de situația concretă, se reajustează și provizioanele de felul acesta. Dacă ele trebuie mărite, ca urmare a creșterii riscului de neîncasare a contravalorii bunurilor și serviciilor livrate, diferențele valorice se contabilizează la fel ca și constituirea provizioanelor, în debitul contului corespunzător de cheltuieli și în creditul celui adecvat de provizioane.

În situațiile în care provizioanele pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți trebuie micșorate, ca urmare a diminuării riscului de neîncasare a acestora, diferențele valorice se înregistrează ca venituri din diminuarea provizioanelor. În acest scop, se debitează contul 491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți" în corespondență cu contul 7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante".

Cu prilejul încasării creanțelor, pentru care s-au format provizioane, se înregistrează și venitul din anularea provizionului pentru depreciere rămas fără obiect. În mod similar, se evidențiază și anularea provizionului în situația trecerii creanțelor la pierderi. Concomitent cu reflectarea acestui aspect se contabilizează și sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scăderii din evidență a clienților dubioși sau în litigiu.

Prezintă interes să cunoaștem nu numai elementele menționate, dar și modul de calculare a provizioanelor pentru deprecierea creanțelor-clienți,

Scanned with OKEN Scanner

precum și gruparea acestora după gradul lor de recuperare. Provizioanele pentru deprecierea creanțelor rezultate din relațiile comerciale ale unității cu terțe persoane juridice sau fizice se calculează numai asupra creanțelor la preț fără TVA. Reiese că taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă bunurilor și serviciilor livrate clienților nu se ia în considerare la calcularea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor-clienți **[provizionul necesar (la preț fără TVA) = = creanța la preț fără TVA × (100% – gradul de recuperare a creanței)].** Sumele reprezentînd taxa pe valoarea adăugată aferentă clienților insolvabili scoși din activ se evidențiază în debitul contului 4427 „TVA colectată" și în creditul contului 416 „Clienți incerți". Înregistrarea se face concomitent cu contabilizarea trecerii creanțelor la pierderi în debitul contului 654 „Pierderi din creanțe" și în creditul contului 416 „Clienți incerți". Partea corespunzătoare de taxă pe valoarea adăugată neîncasată urmează să fie contabilizată în momentul evidențierii creanțelor reactivate privind clienții, în debitul contului 411 „Clienți" și în creditul conturilor 754 „Venituri din creanțe reactivate" și 4427 „TVA colectată".

După gradul lor de recuperare, creanțele de natură comercială, înscrise în activul circulant, pot fi considerate, la inventar, ca fiind: creanțe incerte; creanțe dubioase; creanțe litigioase și creanțe irecuperabile[1]. **O creanță certă** rezultată din relațiile comerciale ale unității presupune existența unui raport juridic și a unei sume delimitate, fiind evidențiată în debitul contului 411 „Clienți", în timp ce o **creanță certă, dar cu valoare nedeterminată (valoare incertă)**, este contabilizată în categoria veniturilor de primit.

Nu putem spune același lucru despre o **creanță incertă**. Ea presupune inexistența unui raport juridic, nefiind, deci, supusă înregistrării în contabilitate. **Creanțele dubioase** sînt creanțe certe (clienți certi), în ceea ce privește existența și mărimea lor, dar a căror recuperare (încasare) este incertă (dubioasă), avînd în vedere situația critică a cumpărătorului de bunuri și servicii. Asemenea creanțe trebuie contabilizate, în momentul cînd au devenit certe, oricare ar fi data exigibilității sau recuperării lor. Creanțele de natură comercială constatate la inventar ca dubioase sînt virate din contul 411 „Clienți" în contul 416 „Clienți incerți" la valoarea devenită incertă de recuperat, inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Creanțele litigioase nu trebuie să fie contabilizate în momentul apariției contestării sumei, aceasta fiind certă în ceea ce privește existența sa. Creanțele constatate la inventar ca litigioase sînt, de asemenea, virate din primul cont în cel de-al doilea, la valoarea de recuperat aflată în litigiu, inclusiv TVA (416 „Clienți incerți" = 411 „Clienți").

Pot genera constituirea de provizioane pentru depreciere nu numai creanțele dubioase, dar și cele litigioase. Apariția litigiului în cursul exercițiului nu presupune, cum s-a arătat, nici o înregistrare contabilă. Dacă la închiderea

[1] N. Feleagă, I. Ionașcu, Op. cit., p. 125–131

Scanned with OKEN Scanner

exercițiului financiar litigiul nu este soluționat, virarea creanței în cauză poate fi însoțită de constituirea unui provizion pentru deprecierea creanțelor.

Creanțele pierdute în mod definitiv de întreprindere sînt considerate **creanțe irecuperabile**.Cînd o creanță de natură comercială este considerată irecuperabilă, aceasta se evidențiază în debitul contului 654 „Pierderi din creanțe" și în creditul conturilor 411 „Clienți" sau 416 „Clienți incerți", după caz. O creanță înscrisă în contul 411 „Clienți" și considerată irecuperabilă la inventar nu mai este virată de la acest cont la contul 416 „Clienți incerți". Pentru o creanță depreciată în proporție de 100% nu se mai constituie nici un provizion. Creanța irecuperabilă într-o asemenea proporție, se înregitrează direct în debitul conturilor 654 „Pierderi din creanțe" (creanța, exclusiv TVA) și 4427 „TVA colectată (TVA aferentă) prin creditul contului 411 „Clienți". Caracterul definitiv al pierderii pentru creanțele irecuperabile poate rezulta din: dispariția clientului, existența unui rezultat negativ al demersurilor angajate pentru recuperarea creanței, renunțarea voluntară a întreprinderii la orice urmărire a creanței avînd în vedere modicitatea sumelor de recuperat, starea avansată de insolvabilitate a clientului, prescrierea creanței, alte cauze.

Ne poate edifica în bună măsură asupra provizioanelor pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți, următorul exemplu: societatea comercială a vîndut clientului său mărfuri pe credit în valoare de 1062000 lei; costul de achiziție al acestor bunuri fiind de 750000 lei, iar adaosul comercial aferent de 150000 lei. Angajamentul cumpărătorului față de vînzător este stins doar pentru suma de 708000 lei, plătită prin virament. Examinînd solvabilitatea lui la inventarierea efectuată la închiderea exercițiului financiar „N", specialiștii unității patrimoniale constată că acesta pare a nu fi în stare să-și îndeplinească integral obligația de plată; el este, deci, dubios. Gradul de recuperare a sumei rămase de încasat de la client fiind evaluat la 50% din creanță, pentru amortizarea impactului eventualelor pierderi asupra situației financiare a unității patrimoniale, se constituie un provizion în sumă de 150000 lei ($354\,000 \text{ lei} : 1{,}18 = 300\,00 \text{ lei} \times \frac{50}{100} = 150\,000 \text{ lei}$). În exercițiul financiar „N+1" se scade din evidență clientul dubios, întrucît este declarat insolvabil. Cumpărătorul de mărfuri, considerat rău platnic în exercițiul financiar respectiv, își achită datoria în anul „N+2". Rezolvarea concretă a acestui exemplu ipotetic presupune mai multe înregistrări ce corespund următoarelor operațiuni:

1) ieșirea din patrimoniul unității comerciale „S" a mărfurilor evidențiate la valoarea de 1062000 lei, constituirea veniturilor, în sumă de 900000 lei, din vînzarea acestor bunuri, evidențierea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă și încasarea prin virament bancar a sumei de 708000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	371		1062000
607 „Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	750000	
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			150000	
4428 „TVA neexigibilă“			162000	
411 „Clienţi“	=	%	1062000	
		707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“		900000
		4427 „TVA colectată“		162000
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	411 „Clienţi“	708000	708000

2) trecerea la creanţe dubioase, ca expresie a aplicării principiului sincerităţii în contabilitate, a dreptului societăţii comerciale, în sumă de 354000 lei, faţă de cumpărătorul de mărfuri (valoarea nominală a creanţei, inclusiv TVA), constituirea unui provizion în valoare de 150000 lei pentru deprecierea creanţei şi închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru suma de 150000 lei:

			D	C
416 „Clienţi incerţi“	=	411 „Clienţi“	354000	354000
6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi“	150000	150000
121 „Profit şi pierdere“	=	6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	150000	150000

3) trecerea pe pierderi în exerciţiul financiar **„N+1“** a clientului declarat insolvabil, evidenţierea taxei pe valoarea adăugată aferentă cumpărătorului de mărfuri insolvabil scos din activ, virarea integrală a provizionului la venituri, deoarece a devenit fără obiect, datorită înregistrării creanţei dubioase, apreciate ca fiind irecuperabilă:

			D	C
654 „Pierderi din creanţe“	=	416 „Clienţi incerţi“	300000	300000
4427 „TVA colectată“	=	416 „Clienţi incerţi“	54000	54000
491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	150000	150000

Scanned with OKEN Scanner

4) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri cu soldul lor debitor (300000 lei) și, respectiv, creditor (150000 lei):

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	654 „Pierderi din creanțe“	300000	300000
7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	121 „Profit și pierdere“	150000	150000

5) reactivarea cumpărătorului de mărfuri în exercițiul financiar „N+2“ pentru suma de 300000 lei, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, și încasarea creanței în totalitate:

			D	C
411 „Clienți“	=	% 754 „Venituri din creanțe reactivate“ 4427 „TVA colectată“	354000	 300000 54000
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	411 „Clienți“	354000	354000

Tot pentru o mai bună înțelegere a problemei constituirii provizioanelor pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți, luăm și următorul exemplu: la închiderea exercițiului financiar „N“ se constată că unitatea are în evidență clientul „A“, a cărui situație financiară constituie o garanție deplină pentru încasarea creanței de 1400000 lei, cumpărătorul „B“ pentru o creanță certă de 118000 lei, apreciată la inventar ca fiind irecuperabilă, datorită debitorului care se află într-o stare avansată de insolvabilitate, pentru care nu se mai constituie provizioane pentru o depreciere în proporție de 100%, și persoana „C“ acționată în judecată, după numeroase înștiințări adresate, ce nu au dus la nici un rezultat, întrucît contestă plata facturii de 472000 lei din ziua de 10 septembrie anul „N“ (**client în litigiu**). Evoluția procesului pentru soluționarea litigiului, aflat încă în curs la finele exercițiului finaniar „N“, arată că cel puțin 60% din suma contestată va fi recuperată. Ca urmare a deprecierii creanței se constituie un provizion în sumă de 160000 lei (472000 lei : $\frac{118}{100}$ = 400000 lei × 40% = 160000 lei). Procesul se încheie la 25 ianuarie anul „N+1“, iar persoana „C“ este obligată la plata integrală a sumei datorate, pe care o face la o dată ulterioară. Operațiile care se înregistrează în anul „N“ diferă de cele care fac în exercițiul financiar „N+1“, astfel:

A) în exercițiul financiar „N“:

1) nu se face nici o înregistrare contabilă la data apariției litigiului cu clientul „C“;

Scanned with OKEN Scanner

2) la închiderea exercițiului financiar, procesul pentru soluționarea litigiului fiind în curs, se procedează la înregistrarea clientului „C" în categoria clienților litigioși pentru suma de 472 000 lei:

			D	C
416 „Clienți incerți"	=	411 „Clienți"	472 000	472 000

3) evaluarea și înregistrarea provizionului necesar ca urmare a deprecierii creanței [creanța la preț fără TVA × (100% – gradul de recuperare a creanței) = 472 000 lei : 1,18 = 400 000 lei × (100% – 60%) = 160 000 lei], precum și închiderea contului corespunzător de cheltuieli:

			D	C
6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante"	=	491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți"	160 000	160 000
121 „Profit și pierdere"	=	6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante"	160 000	160 000

4) înregistrarea direct pe pierderi a creanței de 100 000 lei, înscrise în contul 411 „Clienți", apreciate la inventar ca fiind irecuperabilă, pentru care nu se mai constituie provizioane pentru o depreciere de 100%, evidențierea taxei pe valoarea adăugată aferentă clientului „B", care aflîndu-se într-o stare avansată de insolvabilitate este scos din activ, și închiderea contului respectiv de cheltuieli:

			D	C
%	=	411 „Clienți"		118 000
654 „Pierderi din creanțe"			100 000	
4427 „TVA colectată"			18 000	
121 „Profit și pierdere"	=	654 „Pierderi din creanțe"	100 000	100 000

B) în exercițiul financiar „N+1":

1) încasarea creanței de 472 000 lei de la clientul „C", înregistrat la finele anului „N" în categoria clienților litigioși, întrucît la închiderea exercițiului financiar „N" procesul pentru soluționarea litigiului era încă în curs:

			D	C
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	416 „Clienți incerți"	472 000	472 000

2) anularea provizionului de 160 000 lei, devenit fără obiect ca urmare a recuperării creanței de 472 000 lei, și închiderea contului corespunzător de venituri pentru această sumă:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor–clienți“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	160000	160000
7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	=	121 „Profit și pierdere“	160000	160000

Și ultimul exemplu luat evidențiază că provizioanele pentru deprecierea creanțelor – clienți constituie tot un mijloc de rectificare a valorii acestora de la valoarea nominală a clienților la cea probabilă de încasat. În bilanțul încheiat la sfîrșitul exercițiului financiar „N“, contul 491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor–clienți“ apare ca mărime a riscului de neîncasare a valorii creanțelor, ce poate interveni în perioada următoare, datorită scăderii din evidență a clienților rău platnici, dubioși sau aflați în litigiu. Operația de constituire a provizionului a influențat negativ rezultatul exercițiului financiar „N“ cu 160000 lei. Nu putem spune același lucru pentru anul „N+1“, întrucît anularea provizionului pentru suma de 160000 lei are ca efect creșterea profitului.

Cele exemplificate sînt suficiente pentru a conchide că și provizioanele pentru deprecierea activelor circulante materiale și a creanțelor din conturile de clienți, constituite la sfîrșitul anului precedent sau în cursul perioadei, se analizează și se regularizează la finele fiecărui exercițiu financiar ori la ieșirea din patrimoniu a materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, animalelor și păsărilor, produselor finite, semifabricatelor, ambalajelor, creanțelor din conturile de clienți etc., după cum urmează:

a) dacă deprecierea este superioară provizionului constituit, se debitează contul **6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante“** prin creditul conturilor 390 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“, 391 „Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile“, 392 „Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar“, 393 „Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție“, 394 „Provizioane pentru deprecierea produselor“, 395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți“, 396 „Provizioane pentru deprecierea animalelor“, 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor“, 398 „Provizioane pentru deprecierea ambalajelor“ și 491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor–clienți“, după caz, **pentru înregistrarea suplimentării provizionului constituit în exercițiul financiar precedent**;

b) cînd provizioanele constituite trebuie diminuate sau anulate, ca urmare a reducerii deprecierii ori a dispariției altor factori care le-au generat, datorită neîncasării sau recuperării creanței, ieșirii activelor circulante materiale din patrimoniu ori ca o consecință a dării în consum a unora din aceste elemente patrimoniale, respectiv cînd acestea devin parțial sau total fără obiect, se debitează conturile de provizioane adecvate prin creditul contului 7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“;

Scanned with OKEN Scanner

c) cînd se constată la finele perioadei că o parte din materii prime, materiale consumabile, produse, mărfuri etc., pentru care sînt constituite provizioane, au înregistrat pierderi din deprecieri în cadrul sau peste normele legale și neimputabile ori au ieșit din patrimoniu prin vînzare, dare în consum etc., conturile de provizioane adecvate se debitează prin creditarea contului 7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante". Concomitent, pierderile respective sau costul de achiziție al mărfurilor depreciate vîndute, costul de producție sau prețul de achiziție, după caz, al semințelor etc. date în consum se evidențiază în debitul conturilor corespunzătoare de cheltuieli ori de altă natură și în creditul celor care exprimă consumul de active circulante materiale (600 „Cheltuieli cu materiile prime" = 300 „Materii prime"; 6011 „Cheltuieli cu materialele auxiliare" = 3011 „Materiale auxiliare"; 6015 „Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat" = 3015 „Semințe și materiale de plantat"; 6016 „Cheltuieli privind furajele" = 3016 „Furaje"; 322 „Uzura obiectelor de inventar" = 321 „Obiecte de inventar"; 711 „Venituri din producția stocată" = 331 „Produse în curs de execuție"; 711 „Venituri din producția stocată" = 345 „Produse finite"; 607 „Cheltuieli privind mărfurile" = 371 „Mărfuri"; 608 „Cheltuieli privind ambalajele" = 381 „Ambalaje" etc.). Taxa pe valoarea adăugată aferentă pierderilor din deprecieri peste normele legale neimputabile se înregistrează în debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" și în creditul contului 4427 „TVA colectată". În timp ce sumele trecute pe pierderi, cu prilejul scoaterii din evidență a clienților dubioși sau în litigiu, se consemnează în debitul contului 654 „Pierderi din creanțe" prin creditul contului 416 „Clienți incerți", taxa pe valoarea adăugată aferentă clienților insolvabili scoși din activ se înregistrează în creditul ultimului cont și în debitul contului 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată".

5.9. Felul cheltuielilor financiare privind amortizările și provizioanele

Influențează rezultatul exercițiului financiar și asemenea cheltuieli, reprezentate prin **amortizarea anuală a primelor de rambursare a obligațiunilor și prin provizioanele constituite pentru activitatea financiară.** Acestea din urmă se prezintă sub forma *provizioanelor pentru pierderi latente cauzate de conversia la sfîrșitul exercițiului a creanțelor și datoriilor exprimate în monede străine, a celor privind deprecierea titlurilor de participare, titlurilor imobilizate ale activității de portofoliu, altor imobilizări financiare, creanțelor imobilizate, titlurilor de plasament, precum și a provizioanelor constituite pentru deprecierile de natură financiară ale creanțelor din conturile de decontări în cadrul grupului, unității și cu asociații.*

Nu pot fi cunoscute problemele de felul acesta, fără o dezvoltare în subconturi operaționale a contului sintetic de gradul unu **686 „Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele"**, cu ajutorul căruia se ține evidența cheltuielilor financiare cu amortizările și provizioanele. Acestea sînt în

Scanned with OKEN Scanner

număr de trei, și anume: **6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli“, 6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri“ și 6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor“.** Toate sînt conturi de activ, ce se debitează pe măsura apariției cheltuielilor financiare privind amortizările și provizioanele; se creditează la finele exercițiului financiar. Pentru fiecare din aceste cheltuieli, se prezintă în continuare modul de înregistrare în contabilitate.

5.9.1. Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli

Prin trecerea lor pe cheltuieli înainte de stabilirea profitului, asemenea provizioane sînt destinate acoperirii riscurilor și cheltuielilor ce privesc activitatea financiară, pe care evenimentele survenite sau în curs de desfășurare le fac probabile. Astfel de evenimente privesc cazuri precise, dar realizarea lor este nesigură. Existența provizioanelor financiare pentru riscuri și cheltuieli este determinată, de asemenea, de aplicarea principiului prudenței în contabilitate. În cadrul provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli, un loc aparte îl ocupă cele pentru **pierderi latente cauzate de conversia la închiderea exercițiului financiar a creanțelor și datoriilor exprimate în monede străine.**

Potrivit prevederilor legale, creanțele și datoriile unității patrimoniale în devize se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării operațiunilor. Deoarece cursul valutar al devizelor în moneda națională fluctuează, de regulă, zilnic, pot să apară diferențe de curs valutar între data evidențierii creanțelor și datoriilor în devize și momentul încasării, respectiv plății acestora. Ele pot fi *favorabile* sau *nefavorabile*. Primele se înregistrează ca *un venit financiar*, iar ultimele generează *o cheltuială financiară* pentru unitatea patrimonială.

Pot să apară diferențe de curs valutar și între valoarea de intrare în patrimoniu a creanțelor și datoriilor exprimate în devize și valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercițiului. Aceste diferențe de curs pot fi *nefavorabile* sau *favorabile*, iar consemnarea lor în contabilitate, la încheierea exercițiului financiar, se face cu scopul întocmirii unor bilanțuri care să reflecte în mod fidel situația patrimonială.

Diferențele nefavorabile de conversie, rezultate la închiderea exercițiului financiar, **aferente creanțelor în devize,** apar cînd valoarea acestora, la cursul ultimei zile a exercițiului financiar, este mai mică decît mărimea lor stabilită pe baza cursului de schimb existent la data evidențierii operațiunilor în contabilitate. Ele sînt urmarea scăderii cursului valutar și se înregistrează în debitul contului 476 „Diferențe de conversie–activ“ prin creditul conturilor 2671 „Creanțe legate de participații“, 2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung“, 2677 „Alte creanțe imobilizate“, 2678 „Dobînzi aferente creanțelor imobilizate“,

Scanned with OKEN Scanner

411 „Clienţi", 413 „Efecte de primit", 416 „Clienţi incerţi", 418 „Clienţi–facturi de întocmit", 409 „Furnizori–debitori", 461 „Debitori diverşi".

În situaţia scăderii cursului valutar, valoarea creanţelor în devize rămîne neschimbată la închiderea exerciţiului financiar. Se reduce, însă, în lei mărimea acestora. Fiind vorba despre o reducere probabilă la încasare a valorii creanţelor, şi nu de una certă, situaţia patrimonială a societăţii comerciale creditoare poate fi influenţată numai în perioada următoare, dacă încasarea valorii drepturilor exprimate în monede străine se face la un curs mai mic decît cel de la data înregistrării lor în contabilitate. Aflată în situaţia aceasta, societatea comercială deţinătoare de valută este obligată să vîndă mai multe devize depreciate pentru cumpărarea leilor necesari plăţii salariilor, achitării furnizorilor interni, stingerii obligaţiilor către bugetul statului etc.

Deoarece reducerea la încasare a mărimii creanţelor, ca urmare a scăderii cursului valutar, înregistrată la sfîrşitul exerciţiului, este probabilă, şi nu sigură, la începutul exerciţiului financiar următor, după deschiderea conturilor, sumele evidenţiate ca diferenţe nefavorabile de curs valutar, la închiderea perioadei anterioare, se reflectă în debitul conturilor 2671 „Creanţe legate de participaţii", 2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung", 2677 „Alte creanţe imobilizate", 2678 „Dobînzi aferente creanţelor imobilizate", 411 „Clienţi", 413 „Efecte de primit", 416 „Clienţi incerţi", 418 „Clienţi–facturi de întocmit", 409 „Furnizori–debitori", 461 „Debitori diverşi" şi în creditul contului 476 „Diferenţe de conversie–activ". Se anulează, în felul acesta, diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în devize.

Tot în debitul contului 476 „Diferenţe de conversie–activ", însă prin creditul conturilor 1621 „Credite bancare pe termen lung şi mediu", 1622 „Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă", 1623 „Credite externe guvernamentale", 1624 „Credite externe garantate de stat", 1625 „Credite externe garantate de bănci", 1626 „Credite de la trezoreria statului", 166 „Datorii legate de participaţii", 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate", 168 „Dobînzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate", 401 „Furnizori", 403 „Efecte de plătit", 404 „Furnizori de imobilizări", 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări", 408 „Furnizori–facturi nesosite", 416 „Clienţi–creditori", 462 „Creditori diverşi", se înregistrează şi **diferenţele de conversie nefavorabile,** rezultate la închiderea exerciţiului, **aferente datoriilor în devize** ca urmare a creşterii cursului valutar.

În urma măririi cursului valutar, datoriile în devize rămîn neschimbate la închiderea exerciţiului financiar, creşte însă valoarea în lei a obligaţiilor menţionate. Fiind vorba despre o creştere probabilă la plată a valorii datoriilor exprimate în monede străine, şi nu de una certă, situaţia patrimonială a societăţii comerciale poate fi grevată numai în exerciţiul financiar următor, dacă se realizează schimbul valutar la un curs mai mare decît cel din momentul înregistrării obligaţiilor în contabilitate. De data aceasta, unitatea este obligată

Scanned with OKEN Scanner

să cheltuiască (plătească) mai mulți lei depreciați pentru cumpărarea devizelor necesare achitării datoriilor de felul acesta.

La începutul exercițiului financiar următor, după deschiderea conturilor, sumele evidențiate ca diferențe nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în devize se reflectă în creditul contului 476 „Diferențe de conversie–activ" și în debitul conturilor 1621 „Credite bancare pe termen lung și mediu", 1622 „Credite bancare pe termen lung și mediu nerambursate la scadență", 1623 „Credite externe guvernamentale", 1624 „Credite externe garantate de stat", 1625 „Credite externe garantate de bănci", 1626 „Credite de la trezoreria statului", 166 „Datorii legate de participații", 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate", 168 „Dobînzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate", 401 „Furnizori", 403 „Efecte de plătit", 404 „Furnizori de imobilizări", 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări", 408 „Furnizori–facturi nesosite", 419 „Clienți–creditori", 462 „Creditori diverși". Se procedează, astfel, întrucît creșterea la plată a mărimii datoriilor, ca urmare a ridicării cursului valutar, înregistrată la sfîrșitul exercițiului financiar anterior, este probabilă și nu sigură. În felul acesta, se anulează diferențele nefavorabile de curs valutar aferente angajamentelor sus-menționate. Fără anularea diferențelor de conversie, nu se poate evidenția în ce măsură datoriile în devize contractate în anul anterior grevează situația patrimonială a unității în exercițiul financiar următor, în care se împlinește scadența, ca urmare a deprecierii monedei naționale.

Consemnarea diferențelor de conversie nefavorbile în activul bilanțului are două rațiuni[1]. În primul rînd, deoarece creanțele și datoriile exprimate în devize la cursul ultimei zile a exercițiului financiar nu au fost încă încasate și, respectiv, plătite; diferențele de conversie nu exprimă o situație nefavorabilă certă pentru a afecta contul 121 „Profit și pierdere". Este motivul pentru care acestea sînt considerate pierderi latente din creanțe (diminuarea valorii lor în lei) sau din datorii (majorarea valorii lor în lei) exprimate în monede străine și fac parte din categoria de activ fictiv. În al doilea rînd, se are în vedere faptul că prezența lor în structura bilanțieră răspunde necesităților unei corecte (sincere) informări a terților utilizatori ai informației contabile.

În situația evidențierii diferențelor nefavorabile de curs valutar cu ajutorul contului 476 „Diferențe de conversie–activ", este obligatorie constituirea de provizioane[2] prin debitarea contului **6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"** în corespondență cu creditul contului 1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar". La finele exercițiului financiar, se transferă soldul contului de cheltuieli asupra **celui de calcul al rezultatului perioadei**. Se influențează, astfel, rezultatul financiar al

---

[1] N. Feleagă, I. Ionașcu, *Op. cit.*, p. 91

[2] Gh. Scorțescu, *Posibilități de perfecționare a contabilității emisiunilor de obligațiuni exprimate în valută*, Revista „Finanțe, credit, contabilitate", nr. 11-12/1993, p. 24

Scanned with OKEN Scanner

exercițiului în care se constituie provizioanele pentru diferențele de conversie–activ.

Admitem, pentru clarificarea problemelor care se pun, că societatea comercială „X" are de încasat o creanță de 5000 dolari, pentru mărfurile vîndute, și una de 4000 $, legată de participații, înregistrate la cursul de 1200 lei/$ cu ocazia intrării lor în patrimoniu. La închiderea exercițiului financiar „N", cursul valutar se depreciază cu 200 lei/$, ajungînd, deci, la 1000 lei/$, ceea ce înseamnă că mărimea creanței în valută (9000 $), stabilită pe baza cursului ultimei zile a exercițiului financiar, este 9000000 lei. Pentru diferența nefavorabilă de conversie, în sumă de 1800000 lei (10800000 lei – – 9000000 lei), se constituie un provizion la sfîrșitul anului „N". El apare în bilanțul acestui an ca mărime a probabilității reducerii în lei a creanțelor exprimate în devize, ce poate interveni în exercițiul financiar următor. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) evidențierea diferențelor nefavorabile de conversie (pierderea din conversie la sfîrșitul exercițiului „N") în sumă de 1800000 lei, cît și constituirea unui provizion pentru pierderi latente aferente creanței de 9000 $:

			D	C
476 „Diferențe de conversie–activ"	=	% 411 „Clienți" 2671 „Creanțe legate de participații"	1800000	 1000000 800000
6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"	1800000	1800000

2) închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru întregul său sold de 1800000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere"	=	6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	1800000	1800000

La finele exercițiului financiar „N", valoarea creanței în dolari rămîne neschimbată (9000 $). Se constată, în schimb, o diminuare a creanței în lei ca urmare a scăderii cursului valutar. Bilanțul reflectă, însă, în mod fidel situația patrimonială, întrucît creanța este redată la cursul din ziua de 31 decembrie. În plus, utilizatorii sînt informați asupra unor pierderi latente. Întrucît diferența de conversie nefavorabilă are un caracter reversibil, la începutul exercițiului financiar „N+1", după deschiderea conturilor, ea se rectifică, adică se anulează, prin inversarea articolului contabil întocmit la finele anului anterior cu ocazia consemnării ei, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	476		1800000
411 „Clienţi“		„Diferenţe de conversie–activ“	1000000	
2671 „Creanţe legate de participaţii“			800000	

Virarea sumei de către clienţi (5000 $), cît şi încasarea creanţei legate de participaţii (4000 $) în anul financiar „N+1“ pot avea loc în una din următoarele situaţii:

1) ***cînd cursul valutar din ziua încasării creanţei de 9000 $ este egal cu cel din momentul intrării acesteia în patrimoniu, adică de 1200 lei/$.*** În acest caz, pe lîngă evidenţierea încasării creanţei de 1080000 lei (9000 $ × × 1200 lei/$ = 1080000 lei), se mai reflectă şi anularea provizionului în sumă de 1800000 lei, adică virarea lui la contul adecvat de venituri, întrucît a devenit fără obiect, ca urmare a ieşirii creanţei din patrimoniu:

			D	C
5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	10800000	
		411 „Clienţi“		6000000
		2671 „Creanţe legate de participaţii“		4800000
1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar“	=	7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	1800000	1800000
7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	=	121 „Profit şi pierdere“	1800000	1800000

2) ***cînd cursul valutar din ziua încasării creanţei de 9000 $ este mai mic decît cel din momentul intrării acesteia în patrimoniu, adică de 1100 lei/$.*** În acest caz, pe lîngă evidenţierea încasării creanţei de 9900000 lei (9000 $ × 1100 lei/$), se mai înregistrează diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării creanţelor în valută de 900000 lei [(5000 $ × 100 lei/$) + (4000 $ × 100 lei/$) = 900000 lei], transformarea în totalitate a provizionului în venit pentru suma de 1800000 lei, deoarece el a rămas fără obiect, cît şi închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri:

			D	C
5124 „Conturi la bănci în devize“	=	%	9900000	
		411 „Clienţi“		5500000
		2671 „Creanţe legate de participaţii“		4400000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	% 411 „Clienți“ 2671 „Creanțe legate de participații“	900000	 500000 400000
1514 „Provizioanè pentru pierderi din schimb valutar“	=	7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	1800000	1800000
121 „Profit și pierdere“	=	665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	900000	900000
7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	=	121 „Profit și pierdere“	1800000	1800000

3) ***cînd cursul valutar din ziua încasării creanței de 9000 $ este mai mare decît cel din momentul intrării acesteia în patrimoniu, adică de 1500 lei/$.*** Pe lîngă evidențierea încasării creanței de 1350000 lei (9000 $ × × 1500 lei/$), se mai reflectă, de data aceasta, diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma încasării creanței, transformarea în totalitate a provizionului în venit pentru suma de 1800000 lei, cît și închiderea conturilor de venituri:

			D	C
5124 „Conturi la bănci în devize“	=	% 411 „Clienți“ 2671 „Creanțe legate de participații“ 765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	1350000	 6000000 4800000 2700000
1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar“	=	7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	1800000	1800000
% 765 „Venituri din diferențe de curs valutar“ 7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	=	121 „Profit și pierdere“	2700000 1800000	4500000

Dacă presupunem o datorie de 1000 $ față de furnizorul de materii prime și o obligație de plată de 500 $ stabilită pe baza unui efect comercial, înregistrate la cursul de 1000 lei/$, rezultă că angajamentul unității patrimoniale la închiderea exercițiului financiar „N“, ca urmare a creșterii cursului de schimb de la 1000 lei/$ la 1300 lei/$, este de 450000 lei [1500 $ × (1300 lei/$–

Scanned with OKEN Scanner

– 1 000 lei/$) = 450 000 lei]. Și pentru această diferență de curs nefavorabilă, dintre valoarea de intrare în lei a datoriilor exprimate în dolari și mărimea în lei a acestora la cursul ultimei zile a exercițiului, se constituie un provizion la sfîrșitul perioadei „N". El apare în bilanțul exercițiului ca mărime a probabilității majorării în lei a datoriilor exprimate în devize, ce poate interveni în perioada următoare. În cazul acestui exemplu, contabilizăm aspectele următoare:

1) diferențele nefavorabile de curs valutar aferente furnizorului (de materii prime) neachitat la închiderea exercițiului [1 000 $ × (1 300 lei/$ – – 1 000 lei/$) = 300 000 lei] și cele aferente datoriilor față de creditorul extern, ce urmează a se deconta pe baza unui efect comercial [500 $ × (1 300 lei/$ – – 1 000 lei/$) = 150 000 lei], cît și constituirea unui provizion pentru diferențe de conversie–activ (450 000 lei):

			D	C
476 „Diferențe de conversie–activ"	=	% 401 „Furnizori" 403 „Efecte de plătit"	450000	 300000 150000
6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"	450000	450000

2) închiderea contului de cheltuieli prin transferarea întregului sold de 450 000 lei la contul de calcul al exercițiului financiar:

			D	C
121 „Profit și pierdere"	=	6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	450000	450000

Valoarea datoriei în dolari rămîne neschimbată la finele exercițiului financiar „N" (1 500 $). Se majorează, în schimb, datoria în lei ca urmare a creșterii cursului valutar. Bilanțul, însă, oglindește o imagine fidelă a patrimoniului, întrucît datoria este redată la cursul ultimei zile a exercițiului financiar. În plus, utilizatorii sînt informați asupra unor pierderi latente. La începutul exercițiului financiar „N+1", după deschiderea conturilor, pierderea latentă din datorii se rectifică, adică se anulează, prin inversarea articolului contabil întocmit la finele anului anterior, cu ocazia consemnării ei, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	476		450000
401 „Furnizori“		„Diferenţe de conversie–activ“	300000	
403 „Efecte de plătit“			150000	

Plata efectuată către furnizorul de materii prime şi cea făcută la scadenţă pe baza efectului comercial în anul financiar **„N+1“** pot avea loc în una din următoarele situaţii:

a) ***cînd cursul valutar din ziua achitării obligaţiei de 1500 $ este egal cu cel din momentul intrării acesteia în patrimoniu, adică de 1000 lei/$.*** În această situaţie, pe lîngă reflectarea achitării obligaţiei de 1500000 lei (1500 $ × 1000 lei/$ = 1500000 lei), se mai evidenţiază anularea provizionului de 450000 lei, rămas fără obiect deoarece datoria în devize a ieşit din patrimoniu, prin virarea lui la contul adecvat de venituri, şi închiderea acestuia prin contul 121 „Profit şi pierdere“:

			D	C
%	=	5124		1500000
401 „Furnizori“		„Conturi la bănci în devize“	1000000	
403 „Efecte de plătit“			500000	
1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar“	=	7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	450000	450000
7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	=	121 „Profit şi pierdere“	450000	450000

b) ***cînd cursul valutar din ziua achitării obligaţiei de 1500 $ este mai mic decît cel din momentul intrării acesteia în patrimoniu, adică de 900 lei/$.*** Pe lîngă evidenţierea achitării obligaţiei de 1350000 lei (1500 $ × × 900 lei/$ = 1350000 lei), se mai înregistrează, în cazul acesta, diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriei către furnizorul extern [1000 $ × × (1000 lei/$ — 900 lei/$) = 100000 lei] şi cele constatate la lichidarea efectelor de plată în devize [500 $ × (1000 lei/$ – 900 lei/$) = 50000 lei], transformarea în totalitate a provizionului în venit, devenit fără obiect, cît şi închiderea conturilor de venituri:

			D	C
%	=	5124		1350000
401 „Furnizori“		„Conturi la bănci în devize“	900000	
403 „Efecte de plătit“			450000	

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	765		150000
401 „Furnizori“		„Venituri din diferențe de curs valutar“	100000	
403 „Efecte de plătit“			50000	
1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar“	=	7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	450000	450000
%	=	121		600000
765 „Venituri din diferențe de curs valutar“		„Profit și pierdere“	150000	
7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și chletuieli“			450000	

c) ***cînd cursul de schimb din ziua achitării obligației de 1500 $ este mai mare decît cel din momentul intrării acesteia în patrimoniu, adică de 1200 lei/$.*** În cazul acesta, plata obligației de 1800000 lei (1500 $ × × 1200 lei/$ = 1800000 lei) este însoțită de reflectarea diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente datoriei către furnizorul extern (1000 $ × × 200 lei/$ = 200000 lei) și a celor constatate la lichidarea efectelor de plată în devize (500 $ × 200 lei/$ = 100000 lei), transformarea în totalitate în venit a provizionului constituit pentru suma de 450000 lei, cît și închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri:

			D	C
%	=	5124		1800000
401 „Furnizori“		„Conturi la bănci în devize“	1000000	
403 „Efecte de plătit“			500000	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			300000	
1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar“	=	7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	450000	450000
121 „Profit și pierdere“	=	665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	300000	300000
7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	=	121 „Profit și pierdere“	450000	450000

Provizioanele pentru pierderile latente cauzate de conversia la închiderea exercițiului financiar a creanțelor și datoriilor exprimate în monede străine se constituie, așadar, numai la finele perioadei, cînd se înregistrează diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în devize, ca urmare a scăderii și, respectiv, creșterii cursului valutar, în contul 473 „Diferențe de

Scanned with OKEN Scanner

conversie–activ". La deschiderea exercițiului financiar următor, se înregistrează în creditul contului 473 „Diferențe de conversie–activ", prin debitul conturilor care țin evidența obligațiilor și creanțelor în devize, reluarea sumelor contabilizate ca diferențe nefavorabile de curs valutar, la închiderea exercițiului anterior. Ca urmare a acestei înregistrări, se anulează diferențele de conversie nefavorabile aferente datoriilor și creanțelor în devize.

La data încasării creanțelor în devize, respectiv, plății datoriilor exprimate în monede străine în anul următor, se procedează astfel:

a) cînd cursul valutar de la data ieșirii din patrimoniu a creanțelor și datoriilor în devize este egal cu cel din momentul înregistrării lor în contabilitate, nu apar diferențe de curs valutar care să fie contabilizate. În schimb, provizioanele constituite în anul precedent se înregistrează în totalitate la venituri în momentul ieșirii din patrimoniu a creanțelor și datoriilor în devize, întrucît devin total fără obiect;

b) cînd cursul valutar de la data ieșirii din patrimoniu a creanțelor în devize este mai mic decît cel din momentul înregistrării lor în contabilitate, apar *diferențe nefavorabile de curs valutar*. Oglindirea acestor diferențe, rezultate în urma lichidării creanțelor în valută, în debitul contului 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar", prin creditul conturilor care țin evidența creanțelor în devize, este urmată de înregistrarea la venituri a provizionului constituit în exercițiul financiar precedent printr-o corespondență care se stabilește între debitul contului 1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar" și creditul contului 7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli";

c) cînd cursul valutar din ziua ieșirii din patrimoniu a creanțelor exprimate în monede străine este mai mare decît cel din data evidențierii lor în contabilitate, apar *diferențe favorabile de curs valutar*. Consemnarea lor în debitul contului 5124 „Conturi la bănci în devize" și în creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar" este însoțită de transformarea în totalitate a provizionului în venit, printr-o înregistrare ca mai sus;

d) cînd cursul valutar din ziua achitării obligației în devize este mai mic decît cel din momentul consemnării ei în contabilitate, apar *diferențe favorabile de curs valutar*. Reflectarea lor în debitul conturilor care țin evidența datoriilor în devize și în creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar" se face concomitent cu înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite în anul precedent pentru pierderi latente din datorii (majorarea valorii lor în lei);

e) cînd cursul valutar de la data ieșirii din patrimoniu a datoriei este mai mare decît cel din momentul înregistrării ei în contabilitate, apar *diferențe nefavorabile de curs valutar*. Evidențierea acestor diferențe, rezultate în urma lichidării datoriilor exprimate în monede străine, în debitul contului 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar", prin creditul contului 5124 „Conturi la bănci în devize", este însoțită de înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite în exercițiul financiar anterior, ca mărime a probabilității majorării în lei a datoriilor exprimate în devize, ce poate interveni în perioada următoare.

Scanned with OKEN Scanner

Între valoarea de intrare în patrimoniu a creanțelor și datoriilor exprimate în devize și valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercițiului financiar pot să apară și *diferențe favorabile de curs valutar*. Ele rezultă în urma creșterii cursului valutar al creanțelor în devize, precum și datorită scăderii cursului valutar pentru datoriile exprimate în monede străine. Evidența lor se ține cu ajutorul contului 477 „Diferențe de conversie–pasiv". ***Pentru diferențe favorabile de conversie nu se constituie provizioane.***

5.9.2. Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri

Principiul prudenței impune constituirea de provizioane și pentru **deprecierea imobilizărilor financiare,** reprezentate prin titluri de participare, titluri imobilizate ale activității de portofoliu, alte titluri imobilizate, creanțe legate de participații, împrumuturi acordate pe termen lung și prin alte creanțe imobilizate. **La intrarea în patrimoniu**, titlurile de participare, titlurile imobilizate alte activități de portofoliu și alte titluri imobilizate se evaluează la **costul de achiziție**, prin care se înțelege prețul de cumpărare sau valoarea determinată prin contractul de achiziție a acestora. Cheltuielile accesorii privind achiziționarea acestor titluri se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului financiar.

La sfîrșitul anului și aceste titluri se evaluează la valoarea de întrebuințare, adică la **prețul lor de piață**. Din compararea valorii de intrare cu cea de utilitate stabilită pe baza inventarierii pot rezulta diferențe favorabile sau nefavorabile. Diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și cea de intrare în patrimoniu nu se înregistrează în contabilitate; valoarea titlurilor de participare, titlurilor imobilizate ale activității de portofoliu și a altor titluri imobilizate se menține la cea contabilă, adică la valoarea lor de intrare în patrimoniu.

Cînd valoarea de inventar a acestor titluri este mai mică decît valoarea de intrare, apare o minus-valoare latentă care se evidențiază în contabilitate; valoarea imobilizărilor respective se menține, de asemenea, la cea contabilă, adică la valoarea lor de intrare în patrimoniu. Diferențele constatate în minus între nivelul celor doi indicatori denotă o depreciere a acestor imobilizări financiare. Pentru deprecierea reversibilă a titlurilor de participare, titlurilor imobilizate ale activității de portofoliu și a altor titluri imobilizate se constituie provizioane, reprezentînd diferența dintre valoarea de intrare a acestora și valoarea de utilitate stabilită cu ocazia inventarierii, ce se evidențiază în debitul contului **6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri"** și în creditul contului 296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare". Generează o cheltuială financiară și creșterea de provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare. La finele exercițiului financiar, se transferă soldul contului de cheltuieli asupra **celui de calcul al rezultatului perioadei.** Se influențează, în felul acesta, rezultatul financiar al exercițiului în care se constituie asemenea provizioane. Spre deosebire de provizioanele pentru

Scanned with OKEN Scanner

pierderi latente cauzate de conversia la sfîrșitul anului a creanțelor și datoriilor în devize și de alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli, provizioanele pentru deprecierea titlurilor de participare, titlurilor imobilizate ale activității de portofoliu și a altor imobilizări reprezintă **elemente substractive de activ (corectează în minus valoarea contabilă a imobilizărilor de felul acesta).**

În perioadele următoare, la finele fiecărui exercițiu sau la ieșirea din patrimoniu a imobilizărilor financiare menționate, în urma analizării provizioanelor constituite pentru deprecierea acestora, se procedează în felul următor:

a) în situația în care deprecierea este superioară provizionului existent, se constituie un provizion suplimentar prin aceeași înregistrare ca și cea ocazionată de formarea lui în exercițiul financiar precedent;

b) în cazul în care deprecierea constatată este inferioară provizionului constituit, diferența se deduce din provizionul constituit și se înregistrează la venituri, debitîndu-se contul 296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare" prin creditarea contului 7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri";

c) cînd valoarea de inventar din exercițiul curent este egală sau mai mare decît cea de intrare ori titlurile pentru care au fost constituite provizioane au ieșit din patrimoniu prin cedare sau pe alte căi, provizionul se virează în totalitate la venituri, prin debitarea contului de provizioane și creditarea celui de venituri menționate anterior. Concomitent se evidențiază valoarea cheltuielilor privind titlurile de participare cedate, de exemplu, în debitul contului **6721 „Cheltuieli privind activele cedate"** și în creditul contului 261 „Titluri de participare". Anularea provizioanelor constituite pentru titlurile imobilizate ale activității de portofoliu și pentru alte titluri imobilizate cedate se face concomitent cu evidențierea ieșirii acestor active din patrimoniu, prin debitarea contului corespunzător de cheltuieli și creditarea conturilor 262 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu" sau 263 „Alte titluri imobilizate", după caz.

O societate comercială achiziționează, de exemplu, titluri în valoare de 5 000 000 lei, cu scopul de a-și asigura un control sau o influență notabilă asupra emitentului „X", respectiv pentru obținerea unui profit. În vederea realizării unor venituri financiare, fără a putea interveni în gestiunea societății emitente „Y", ea achiziționează titluri în valoare de 800 000 lei. Valoarea altor titluri de plasament deținute pe o perioadă îndelungată este de 500 000 lei. La inventarierea efectuată la finele exercițiului financiar „N", se constată că valoarea de utilitate a titlurilor respective este mai mică cu 5%. În acest caz, se constituie un provizion egal cu 315 000 lei. Ciclul de înregistrări contabile este următorul:

1) achiziționarea titlurilor imobilizate, plata datoriilor față de furnizori și constituirea unui provizion pentru suma de 315 000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	404		6300000
261 „Titluri de participare“		„Furnizori de imobilizări“	5000000	
262 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu“			800000	
263 „Alte titluri imobilizate“			500000	
404 „Furnizori de imobilizări“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	6300000	6300000
6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri“	=	296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare“	315000	315000

2) închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru soldul său debitor de 315000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri“	315000	315000

La finele exercițiului „N“, rezultatul financiar a fost influențat negativ cu suma de 315000 lei, iar imobilizările financiare respective se reflectă în bilanț la valoarea de 5985000 lei, stabilită ca diferență între soldul debitor al conturilor 261 „Titluri de participare“, 262 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu“ și 263 „Alte titluri imobilizate“, pe de o parte, și cel creditor al contului 296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare“, pe de altă parte (5000000 lei + 800000 lei + 500000 lei – 315000 lei = 5985000 lei). **În anul „N+1“** poate să apară una din următoarele situații:

a) ***constatarea unei deprecieri egale cu provizionul constituit în anul precedent („N“).*** Nu se mai înregistrează nimic în cazul acesta;

b) ***constatarea unei deprecieri mai mari cu 65000 lei față de exercițiul precedent.*** Se constituie un provizion suplimentar (65000 lei), ce se înregistrează la fel ca și formarea lui în exercițiul anterior;

c) ***constatarea unei deprecieri mai mici în anul curent față de exercițiul precedent cu 70000 lei.*** Se diminuează provizionul cu această sumă prin debitarea contului 296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare“ și creditarea contului 7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri“. Suma de 70000 lei se transferă la finele anului „N+1“ asupra contului de calcul al rezultatului perioadei;

d) ***valoarea de inventar din anul curent este egală sau mai mare decît valoarea de intrare în patrimoniu.*** Se anulează provizionul pentru suma de 315000 lei prin aceeași înregistrare ca și diminuarea parțială a provizionului;

e) ***motivul pentru care au fost constituite provizioanele nu mai operează, întrucît titlurile respective au ieșit din patrimoniu prin cedare.*** Vînzarea lor poate avea loc la un preț mai mic, egal sau mai mare decît cel de

Scanned with OKEN Scanner

achiziție. În toate situațiile, cedarea titlurilor imobilizate presupune înregistrarea scoaterii lor din evidență, vînzarea acestor active și anularea provizionului devenit fără obiect:

			D	C
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“	=	% 261 „Titluri de participare“ 262 „Titluri imobilizate ale activității de portofoliu“ 263 „Alte titluri imobilizate“	6300000	 5000000 800000 500000
461 „Debitori diverși“	=	7721 „Venituri din cedarea activelor“	6100000	6100000
296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare“	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri“	315000	315000
121 „Profit și pierdere“	=	6721 „Cheltuieli privind activele cedate“	6300000	6300000
% 7721 „Venituri din cedarea activelor“ 7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri“	=	121 „Profit și pierdere“	6100000 315000	6415000

Derulăm modul de contabilizare a operațiilor de constituire și reluare a provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de participare, avînd în vedere și următoarele aspecte:

1) în anul „N“ unitatea patrimonială a cumpărat un număr de 100 acțiuni tip „A“ la o valoare contabilă de 4900 lei/bucata. La inventarierea efectuată la sfîrșitul anului „N“ s-a stabilit că valoarea lor de utilitate este de 4900 lei/acțiunea. Neexistînd nici o diferență între valoarea de intrare unitară (valoarea contabilă de 4900 lei) și valoarea de inventar (valoarea actuală de 4900 lei) nu s-au constituit provizioane la sfîrșitul perioadei, iar reflectarea lor în bilanțul contabil s-a făcut la valoarea de intrare în patrimoniu (100 acțiuni × × 4900 lei/acțiunea = 490000 lei);

2) în anul „N+1“ unitatea patrimonială a cumpărat 50 acțiuni tot tip „A“ la un preț de achiziție unitar de 5000 lei. Valoarea de inventar unitară a acestora a fost la finele anului „N+1“ de 4800 lei, ca și a celor achiziționate în anul „N“. Pentru deprecierea constatată, la acțiunile care fac parte din aceeași categorie de titluri, s-a constituit un provizion în valoare de 20000 lei [100 acțiuni × (4900 lei/buc. – 4800 lei/buc.) + 50 acțiuni × (5000 lei/acțiunea – 4800 lei/acțiunea) = 20000 lei], ce s-a înregistrat în debitul contului

Scanned with OKEN Scanner

6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri" și în creditul contului 296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare". Rezultatul financiar al anului „N+1" a fost influențat negativ cu suma de 20000 lei, iar titlurile de participare s-au reflectat în bilanț la valoarea de 720000 lei, stabilită ca diferență între soldul debitor al contului 261 „Titluri de participare" (490000 lei + 250000 lei = 740000 lei) și cel creditor al contului de provizioane menționat anterior (20000 lei);

3) în anul „N+2" societatea comercială a cumpărat următoarele categorii de acțiuni:

a) 20 acțiuni tip „C" cu un preț de achiziție unitar de 4000 lei. Valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii efectuate la finele anului „N+2" este de 4300 lei/acțiunea. Diferența constatată în plus dintre valoarea de inventar unitară (4300 lei) și valoarea de intrare unitară (4000 lei) nu se înregistrează în contabilitate; aceste acțiuni menținîndu-se la valoarea lor de intrare;

b) 40 acțiuni tip „D" cu o valoare de intrare unitară de 10000 lei și o valoare de inventar unitară de 9000 lei. Pentru diferența constatată în minus dintre valoarea de utilitate unitară stabilită la inventar (9000 lei) și cea de intrare a titlurilor de participare (10000 lei/acțiunea) rezultă un ***provizion necesar de 40000 lei*** [40 acțiuni × (10000 lei/buc. – – 9000 lei/buc.) = 40000 lei];

c) 200 acțiuni tip „E" cu o valoare contabilă unitară de 15000 lei și una de inventar unitară de 14900 lei. Pentru diferența constatată în minus dintre valoarea actuală unitară (14900 lei) și valoarea contabilă unitară (15000 lei) rezultă un ***provizion necesar de 20000 lei*** [200 acțiuni × (15000 lei/buc. – – 14900 lei/buc.) = 20000 lei];

d) acțiunile cumpărate în anul „N" sînt evaluate la sfîrșitul exercițiului financiar „N+2" la o valoare de utilitate unitară de 4950 lei. Întrucît valoarea de inventar din exercițiul curent („N+2") este mai mare decît valoarea de intrare, rezultă un ***plus de valoare de 5000 lei*** [100 acțiuni × (4950 lei/buc. – – 4900 lei/buc.) = 5000 lei]. Cele achiziționate în anul „N+1" sînt evaluate la finele anului „N+2" la o valoare de utilitate unitară tot de 4950 lei; pentru acestea rezultă un ***minus de valoare de 2500 lei*** [50 acțiuni × (5000 lei/buc. – – 4950 lei.buc.) = 2500 lei]. Compensarea plusului de valoare (5000 lei) cu minusul de valoare (2500 lei), în cadrul aceleiași categorii de titluri (tip „A"), duce la un ***excedent de provizion de 2500 lei*** pentru acțiunile cumpărate în anii „N" și „N+1".

Provizionul necesar la închiderea exercițiului financiar „N+2" este de 57500 lei (40000 lei + 20000 lei – 2500 lei = 57500 lei), iar cel existent la finele anului „N+2" are valoarea de 20000 lei. Rezultă, în acest caz, un ***minus de provizion de 37500 lei*** (57500 lei – 20000 lei = 37500 lei). Contabilizarea suplimentării provizionului se evidențiază prin aceeași înregistrare ca și constituirea lui.

Scanned with OKEN Scanner

Creanțele legate de participații, împrumuturile acordate pe termen lung și alte creanțe imobilizate **se înregistrează în contabilitate la valoarea nominală.** Evaluarea acestora cu ocazia inventarierii se face la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărei creanțe, denumită valoare de inventar. Și valoarea de utilitate a creanțelor de felul acesta se stabilește în funcție de valoarea lor probabilă de încasat.

Din compararea valorii nominale cu valoarea lor probabilă de încasat pot rezulta sau nu diferențe nefavorabile. Cînd valoarea de inventar (valoarea probabilă de încasat) este mai mică decît valoarea de intrare în patrimoniu a creanței (valoarea nomianlă), apare o minus-valoare latentă care se înregistrează în contabilitate; valoarea creanțelor imobilizate se menține, de asemenea, la valoarea lor contabilă, adică la valoarea lor nominală. Diferențele constatate în minus între mărimea celor doi indicatori denotă o depreciere a creanțelor imobilizate.

La constituirea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor imobilizate se debitează tot contul **6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri"** prin creditarea contului 296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare". Această înregistrare se face și cînd se constituie un provizion suplimentar. Ultimul cont se debitează în perioadele următoare, la finele fiecărui exercițiu financiar sau la ieșirea din patrimoniu a creanțelor imobilizate, cînd se reduc sau se anulează provizioanele rămase fără obiect (care duc la creșterea veniturilor), întrucît scopul pentru care au fost create nu mai operează (gradul de recuperare a creanței din anul curent este mai mare decît cel din anul precedent sau creanța este apreciată ca fiind recuperabilă în proporție de 100%) sau dacă se evidențiază pierderea definitivă de creanțe imobilizate. Și soldul contului de provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare se scade din soldurile debitoare ale conturilor 2671 „Creanțe legate de participații", 2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung" și 2677 „Alte creanțe imobilizate", pentru a se obține, astfel, **valoarea netă contabilă a creanțelor legate de participații, împrumuturilor acordate pe termen lung și a altor creanțe imobilizate, ce se înscrie în bilanțul contabil.**

Unitatea patrimonială „A", de exemplu, care deține o parte importantă din capitalul unei societăți comerciale pe acțiuni, a acordat un ajutor financiar, prin virament bancar, în sumă de 10 milioane lei pe termen de 3 ani („N", „N+1" și „N+2") în vederea redresării situației economico-financiare precare a acesteia din urmă. În exercițiile financiare „N" și „N+1" încasează prin virament bancar 8 milioane lei din împrumutul acordat. Examinînd solvabilitatea emitentului de acțiuni, specialiștii unității patrimoniale „A" constată că acesta pare a nu fi în stare să-și îndeplinească integral obligația de plată. Pentru amortizarea impactului eventualelor pierderi asupra situației financiare a unității patrimoniale, se constituie un provizion de 300000 lei, întrucît gradul de recuperare a creanței de 2000000 lei este evaluat la 85%. Împrumutul acordat pe termen lung în valoare de 5000000 lei unor terți este încasat în anul „N+1"

Scanned with OKEN Scanner

pentru suma de 4500000 lei, rămînînd față de aceștia o creanță de 500000 lei, apreciată ca fiind recuperabilă în proporție de 75%, ca și cea de 400000 lei, din suma de un milion lei acordată unității prestatoare de servicii „B" sub formă de garanție aferentă perioadei de executare a unor obligații. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) virarea împrumutului unității la care deține titluri de participare (10 milioane lei), acordarea sumei de 5000000 lei unor terți în baza contractelor de împrumut, depunerea garanției de un milion lei la societatea comercială prestatoare de servicii și încasarea sumei de 1310000 lei din împrumutul acordat și din garanțiile depuse:

			D	C
%	=	5121		16000000
2671 „Creanțe legate de participații"		„Conturi la bănci în lei"	10000000	
2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung"			5000000	
2677 „Alte creanțe imobilizate"			1000000	
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	%	13100000	
		2671 „Creanțe legate de participații"		8000000
		2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung"		4500000
		2677 „Alte creanțe imobilizate"		600000

2) constituirea **în anul „N+1"** a unui provizion în sumă de 525000 lei [(2000000 lei × 15% = 300000 lei) + (500000 lei × × 25% = 125000 lei) + (400000 lei × 25% = 100000 lei) = 525000 lei] și închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru soldul său debitor egal cu provizionul format:

			D	C
6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri"	=	296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare"	525000	525000
121 „Profit și pierdere"	=	6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri"	525000	525000

Creanțele imobilizate se reflectă în bilanț la valorile de 1700000 lei (2000000 lei – 300000 lei = 1700000 lei), 375000 lei (500000 lei – – 125000 lei = 375000 lei) și, respectiv, 300000 lei (400000 lei – – 100000 lei = 300000 lei), stabilite ca diferență între soldurile debitoare ale

Scanned with OKEN Scanner

conturilor care ţin evidenţa acestor creanţe şi cel creditor al contului 296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare".

În anul „N+2" pot apărea următoarele cazuri:

1) *situaţia financiară a celor trei terţi nu s-a modificat faţă de anul precedent.* În acest caz nu este necesar să se înregistreze nimic în plus comparativ cu anul precedent;

2) *situaţia financiară a celor trei terţi s-a ameliorat, gradul de recuperare a creanţei fiind evaluat la 90%, pentru emitentul de acţiuni, şi de 82%, pentru celelalte două terţe persoane juridice.* Diferenţa de 159500 lei [(2000000 lei × × 5% = 1000000 lei) + (4500000 lei × 7% = 31500 lei) + (400000 lei × × 7% = 28000 lei) = 159500 lei] se deduce din provizionul constituit pentru deprecierea creanţelor imobilizate şi se înregistrează la venituri, care se transferă la finele exerciţiului „N+2" la contul de calcul al rezultatului perioadei:

			D	C
296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare"	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri"	159500	159500
7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri"	=	121 „Profit şi pierdere"	159500	159500

3) *situaţia financiară a celor trei terţi s-a înrăutăţit, gradul de recuperare a creanţei fiind evaluat la 83%, pentru emitentul de acţiuni, şi de 70%, pentru ceilalţi terţi.* Se constituie un provizion suplimentar pentru suma de 85000 lei [(2000000 lei × 2% = 40000 lei) + (500000 lei × 5% = 25000 lei) + (400000 lei × 5% = 20000 lei) = 85000 lei], ce se contabilizează în felul următor:

			D	C
6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri"	=	296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare"	85000	85000

4) *situaţia financiară a terţelor persoane este foarte bună, gradul de recuperare a creanţei fiind evaluat la 100%.* Provizionul în sumă de 525000 lei se anulează în totalitate, prin evidenţierea acestei valori în debitul contului de provizioane şi în creditul celui de venituri. Rezultatul financiar al exerciţiului în care a avut loc închiderea contului de venituri din provizioane anulate, prin contul 121 „Profit şi pierdere", este influenţat pozitiv cu suma de 525000 lei;

5) *anularea provizionului devenit fără obiect ca urmare a încasării creanţei sau datorită înregistrării pierderii definitive de creanţe imobilizate din cauza insolvabilităţii, falimentului terţelor persoane,* astfel:

a) încasarea creanţelor imobilizate în sumă de 900000 lei (500000 lei + 400000 lei), virarea integrală la venituri a provizionului constituit pentru riscul de a nu putea fi încasată această valoare

Scanned with OKEN Scanner

(125000 lei + 100000 lei = 225000 lei), devenit fără obiect datorită ieșirii acestor creanțe din patrimoniu, precum și închiderea contului corespunzător de venituri din provizioane:

			D	C
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	%	900000	
		2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung“		500000
		2677 „Alte creanțe imobilizate“		400000
296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare“	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri“	225000	225000
7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri“	=	121 „Profit și pierdere“	225000	225000

b) recuperarea, din lichidarea falitului, în exercițiul financiar „N+2“ a sumei de 1300000 lei, includerea pierderilor, de 700000 lei, din creanțele legate de participații în cheltuielile financiare ale agentului economic „A“, anularea provizionului pentru suma de 300000 lei, devenit fără obiect ca urmare a ieșirii creanței imobilizate din patrimoniu, și închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri la finele perioadei:

			D	C
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	2671 „Creanțe legate de participații“	1300000	1300000
663 „Pierderi din creanțe legate de participații“	=	2671 „Creanțe legate de participații“	700000	700000
296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare“	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri“	300000	300000
7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri“	=	121 „Profit și pierdere“	300000	300000
121 „Profit și pierdere“	=	663 „Pierderi din creanțe legate de participații“	700000	700000

Provizioanele constituite pentru deprecierea creanțelor legate de participații, împrumuturilor acordate pe termen lung unor terți, în baza contractelor de împrumut și pentru care se primesc dobînzi, și cele pentru deprecierea sumelor puse la dispoziția terților, în vederea garantării bunei execuții a unei obligații, se analizează și regularizează, așadar, la finele fiecărui exercițiu financiar sau la ieșirea din patrimoniu a creanțelor imobilizate, în felul următor:

Scanned with OKEN Scanner

a) cînd gradul de recuperare a creanței este inferior provizionului constituit, se debitează contul **6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri"**, prin creditul contului 296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare", pentru reflectarea constituirii provizionului suplimentar;

b) dacă provizioanele trebuie diminuate, ca urmare a creșterii gradului de recuperare a creanței în exercițiul curent față de cel precedent, sau anulate, pentru că aceasta este considerată ca fiind recuperabilă la nivelul sumei rămase de încasat ori creanțele imobilizate, pentru care sînt constituite provizioane, au ieșit din patrimoniu prin încasarea lor în totalitate sau într-o proporție mai mică, respectiv cînd provizioanele devin parțial sau total fără obiect, se debitează contul de provizioane prin creditul contului 7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri". Cu valoarea pierderilor din creanțe imobilizate, se debitează contul 663 „Pierderi din creanțe legate de participații" prin creditul conturilor 2671 „Creanțe legate de participații", 2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung" sau 2677 „Alte creanțe imobilizate", după caz.

Din activele circulante fac parte și ***titlurile de plasament***. Unele sînt cumpărate de unitatea patrimonială pentru obținerea de dividende, realizarea unui venit sub formă de dobîndă sau a unei plusvalori cu ocazia scadenței ori revînzării. Altele sînt achiziționate în alte scopuri decît cele menționate. Spre deosebire de titlurile de participare, titlurile imobilizate ale activității de portofoliu și de alte titluri imobilizate deținute pe o perioadă îndelungată, **titlurile de plasament sau investițiile temporare** (numite și valori mobiliare de plasament ori valori pe termen scurt negociabile) cuprind *acțiunile (cotate și necotate) și obligațiunile (cotate și necotate) achiziționate de unitatea patrimonială în vederea realizării unui profit într-un termen scurt*. Deși se aseamănă din punct de vedere al conținutului cu titlurile de participare, deținerea acțiunilor pe termen scurt nu se face cu scopul primordial de a asigura unității patrimoniale deținătoare exercitarea unui control sau a unei influențe notabile asupra societății emitente de titluri. Sînt incluse în categoria titlurilor de plasament, de asemenea, *acțiunile proprii răscumpărate, obligațiunile emise de unitate și răscumpărate, ulterior, în vederea amortizării lor, bonurile de tezaur și alte titluri de plasament cumpărate pentru obținerea de venit pe termen scurt*.

Și titlurile de plasament, precum celelalte categorii patrimoniale, se evaluează și se înregistrează în contabilitate la **data intrării în patrimoniu, cu ocazia inventarierii, la închiderea exercițiului financiar și la ieșirea lor din patrimoniu**. Ele se evaluează, la intrarea în patrimoniu, la **prețul de achiziție** sau **la valoarea determinată potrivit contractului de achiziție.** Prin costul de achiziție se înțelege prețul de cumpărare. Cheltuielile accesorii de cumpărare a titlurilor de plasament, precum comisioanele vărsate cu ocazia achiziționării lor și alte cheltuieli similare, nu fac parte din costul de achiziție. Ele se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea la inventar a titlurilor de plasament se face la valoarea actuală sau de utilitate, denumită valoare de inventar. Pentru titlurile cotate, adică pentru titlurile înscrise la cota oficială a unei burse de valori, valoarea lor actuală se stabilește în funcție de cursul mediu al ultimei luni. Titlurile de plasament necotate sînt evaluate la valoarea probabilă de negociere. Aceasta se determină în funcție de prețurile constatate la tranzacțiile recente cu asemenea titluri, valoarea matematică, activitatea și mărimea unității patrimoniale, situația ei din momentul efectuării inventarului, volumul creditelor etc.

La încheierea exercițiului, valoarea de intrare în patrimoniu a titlurilor de plasament, denumită valoare contabilă, se compară cu valoarea actuală sau valoarea de utilitate (valoarea de inventar) stabilită cu ocazia inventarierii. Din această comparație, pot rezulta plusuri sau minusuri de valoare. Diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea de intrare în patrimoniu a titlurilor de plasament nu se înregistrează în contabilitate; aceste elemente patrimoniale se mențin la valoarea lor de intrare. Constatarea unor diferențe în minus între valoarea de inventar și valoarea de intrare a titlurilor de plasament denotă o depreciere a acestora.

În debitul contului **6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri"** și în creditul contului de pasiv 590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament" se înregistrează sumele reprezentînd constituirea provizioanelor aferente deprecierii titlurilor de plasament. Tot așa, se evidențiază și suplimentarea provizionului în următoarele perioade ca urmare a constatării unei deprecieri superioare provizionului existent. Cînd deprecierea stabilită la finele anului curent este mai mică decît provizionul existent, excedentul de provizion se virează la venituri. Datorită acestor reajustări, contul de provizioane pentru deprecierea valorilor mobiliare de plasament apare în bilanțul exercițiului financiar ca mărime a riscului de diminuare conjuncturală a valorii titlurilor de plasament, ce poate interveni în perioada următoare. Pentru a se obține valoarea netă contabilă a titlurilor de participare, ce se înscrie în bilanțul contabil, soldul contului 590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament" se scade din soldul debitor al conturilor 502 „Acțiuni proprii", 503 „Acțiuni", 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate", 506 „Obligațiuni" și 508 „Alte titluri de plasament și creanțe asimilate".

Diminuările de provizioane aferente valorilor mobiliare de plasament se înregistrează în debitul contului 590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament" și în creditul contului 7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri". La sfîrșitul exercițiului financiar în care s-a creat asemenea venit, se transferă soldul ultimului cont spre cel de „Profit și pierdere". Este influențat, astfel, rezultatul financiar al exercițiului în care are loc virarea parțială a provizioanelor aferente titlurilor de plasament, ca urmare a constatării unei deprecieri mai mici a valorii lor de utilitate la finele anului curent față de valoarea de utilitate stabilită la sfîrșitul exercițiului financiar precedent pe baza inventarierii.

Scanned with OKEN Scanner

Anularea provizioanelor pentru deprecierea valorilor mobiliare de plasament, adică virarea lor integrală la venituri, se contabilizează cînd ele au devenit fără obiect, datorită creşterii valorii lor de utilitate la inventarul curent (cursul bursier sau preţul de realizare au devenit egale ori superioare preţului de achiziţie al titlurilor de plasament, preţul de cumpărare fixat este egal sau superior preţului de răscumpărare al acţiunilor proprii etc.) ori ca urmare a ieşirii unei valori mobiliare din patrimoniu prin vînzare, predare cu titlu gratuit sub forma unor donaţii, prin sustragere ori datorită altor cauze, ce determină scoaterea titlului respectiv din gestiune. Şi de data aceasta, este influenţat pozitiv rezultatul financiar al exerciţiului în care are loc închiderea contului de venituri din provizioane anulate prin cel care ţine evidenţa profitului sau pierderii realizate în cursul exerciţiului.

Considerăm, pentru înţelegerea problemelor prezentate, că societatea comercială „A" răscumpără acţiuni proprii, la un preţ de achiziţie de 400000 lei, şi obligaţiuni în valoare de 3000000 lei. Costul de achiziţie al acţiunilor cotate şi necotate, cumpărate în vederea obţinerii de venituri financiare într-un termen scurt, este de 5000000 lei, iar al obligaţiunilor dobîndite de unitatea patrimonială, pentru obţinerea unui venit sub formă de dobîndă ori pentru realizarea unei plusvalori cu ocazia revînzării lor, este de 2000000 lei. Pentru obţinerea unui venit prin realizarea unei plusvalori cu ocazia scadenţei sau revînzării, unitatea patrimonială achiziţionează, de asemenea, alte titluri de plasament la un preţ de cumpărare de 300000 lei. La inventarierea efectuată la finele anului financiar „N", se constată că valoarea de utilitate a elementelor patrimoniale menţionate este mai mică cu 10%. În acest caz, se constituie un provizion egal cu 1070000 lei. Ciclul de înregistrări contabile este următorul:

1) achiziţionarea titlurilor de plasament şi constituirea unui provizion pentru suma de 1070000 lei:

			D	C
502 „Acţiuni proprii"	=	5311 „Casa în lei"	400000	400000
505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	3000000	3000000
%	=	5121		7300000
503 „Acţiuni"		„Conturi la bănci în lei"	5000000	
506 „Obligaţiuni"			2000000	
508 „Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate"			300000	

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri“	=	590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament“	1070000	1070000

2) închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru soldul său debitor de 1070000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri“	1070000	1070000

La finele exercițiului **„N“**, rezultatul financiar a fost influențat negativ cu suma de 1070000 lei, iar titlurile de plasament se reflectă în bilanț la valoarea de 9630000 lei, stabilită ca diferență dintre soldurile debitoare ale conturilor 502 „Acțiuni proprii“, 503 „Acțiuni“, 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate“, 506 „Obligațiuni“ și 508 „Alte titluri de plasament și creanțe asimilate“, pe de o parte, și cel creditor al contului 590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament“, pe de altă parte (400000 lei + 3000000 lei + + 5000000 lei + 2000000 lei + 300000 lei – 1070000 lei = 9630000 lei). În anul **„N+1“** poate să apară una din următoarele situații:

A) *constatarea unei deprecieri egale cu provizionul constituit în anul precedent („N“).* Nu se mai înregistrează nimic în situația aceasta;

B) *constatarea unei deprecieri mai mari cu 30000 lei față de exercițiul precedent. Se constituie un provizion suplimentar (30000 lei), ce se înregistrează la fel ca și formarea lui în exercițiul anterior;*

C) *constatarea unei deprecieri mai mici în anul curent față de exercițiul precedent cu 60000 lei.* Se diminuează provizionul cu această sumă prin debitarea contului 590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament“ și creditarea contului 7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri“. Suma de 60000 lei se transferă la finele anului „N+1“ la contul de calcul al rezultatului perioadei;

D) valoarea de inventar din anul curent este egală sau mai mare decît valoarea de intrare în patrimoniu. Se anulează provizionul de 1070000 lei prin aceeași înregistrare care se face și la diminuarea sa parțială;

E) *motivele pentru care au fost constituite provizioanele nu mai operează, întrucît titlurile respective au ieșit din patrimoniu datorită mai multor cauze, astfel:*

E_1) *cedarea acțiunilor și obligațiunilor.* Vînzarea lor poate avea loc la un preț mai mic, egal sau mai mare decît cel de achiziție. Neconcordanța dintre cele două prețuri impune, așadar, intervenția altor conturi care să preia diferența pozitivă sau negativă între nivelul celor doi indicatori. Pentru diferența nefavorabilă dintre valoarea totală a titlului de plasament și prețul de cesiune se debitează contul **664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“** prin

Scanned with OKEN Scanner

creditarea conturilor 503 „Acțiuni" sau 506 „Obligațiuni", după caz. Cedarea acțiunilor și obligațiunilor presupune, în cazul exemplului luat, înregistrarea revînzării lor la prețurile de 4900000 lei și, respectiv, 1800000 lei, prin virament bancar, evidențierea diferențelor nefavorabile (100000 lei, respectiv 200000 lei), precum și anularea provizioanelor devenite fără obiect:

			D	C
%	=	503		5000000
5121 „Conturi la bănci în lei"		„Acțiuni"	4900000	
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"			100000	
590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri"	500000	500000
%	=	506		2000000
5121 „Conturi la bănci în lei"		„Obligațiuni"	1800000	
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"			200000	
590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri"	200000	200000

E_2) *predarea cu titlu gratuit sub forma unor donații a altor titluri de plasament (300000 lei).* În cazul acesta, se evidențiază scoaterea lor din patrimoniu la valoarea de intrare de 300000 lei și anularea provizionului (300000 lei × 10% = 30000 lei) devenit fără obiect:

			D	C
6712 „Donații și subvenții acordate"	=	508 „Alte titluri de plasament și creanțe asimilate"	300000	300000
590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri"	30000	30000

E_3) *anularea obligațiunilor răscumpărate.* Această operațiune poate avea loc la un preț de răscumpărare egal, superior sau inferior prețului de rambursare a împrumutului obligatar. Cînd prețul de cumpărare (răscumpărare în bursă al obligațiunilor de amortizat) este egal cu prețul de rambursare, anularea obligațiunilor răscumpărate se evidențiază în debitul contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni" și în creditul contului 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate". Dacă prețul de răscumpărare este inferior celui de rambursare, operația de anulare a obligațiunilor răscumpărate se înregistrează în debitul contului care ține evidența împrumuturilor din emisiunea obligațiunilor și în creditul conturilor 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate" și 764 „Venituri din titluri de plasament".

Scanned with OKEN Scanner

creditarea conturilor 503 „Acțiuni" sau 506 „Obligațiuni", după caz. Cedarea acțiunilor și obligațiunilor presupune, în cazul exemplului luat, înregistrarea revînzării lor la prețurile de 4900000 lei și, respectiv, 1800000 lei, prin virament bancar, evidențierea diferențelor nefavorabile (100000 lei, respectiv 200000 lei), precum și anularea provizioanelor devenite fără obiect:

			D	C
%	=	503		5000000
5121 „Conturi la bănci în lei"		„Acțiuni"	4900000	
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"			100000	
590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri"	500000	500000
%	=	506		2000000
5121 „Conturi la bănci în lei"		„Obligațiuni"	1800000	
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"			200000	
590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri"	200000	200000

E_2) *predarea cu titlu gratuit sub forma unor donații a altor titluri de plasament (300000 lei).* În cazul acesta, se evidențiază scoaterea lor din patrimoniu la valoarea de intrare de 300000 lei și anularea provizionului (300000 lei × 10% = 30000 lei) devenit fără obiect:

			D	C
6712 „Donații și subvenții acordate"	=	508 „Alte titluri de plasament și creanțe asimilate"	300000	300000
590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri"	30000	30000

E_3) *anularea obligațiunilor răscumpărate.* Această operațiune poate avea loc la un preț de răscumpărare egal, superior sau inferior prețului de rambursare a împrumutului obligatar. Cînd prețul de cumpărare (răscumpărare în bursă al obligațiunilor de amortizat) este egal cu prețul de rambursare, anularea obligațiunilor răscumpărate se evidențiază în debitul contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni" și în creditul contului 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate". Dacă prețul de răscumpărare este inferior celui de rambursare, operația de anulare a obligațiunilor răscumpărate se înregistrează în debitul contului care ține evidența împrumuturilor din emisiunea obligațiunilor și în creditul conturilor 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate" și 764 „Venituri din titluri de plasament".

Scanned with OKEN Scanner

Nu se fac aceste înregistrări cînd prețul de răscumpărare este superior celui de rambursare. Diferența negativă dintre nivelul celor doi indicatori este preluată de contul 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate", iar operația de anulare a obligațiunilor răscumpărate se reflectă în debitul conturilor 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni" și **664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"** prin creditul contului 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate". Concomitent se contabilizează și anularea provizionului de 300000 lei (3000000 lei × 10% = 300000 lei), devenit fără obiect, astfel:

			D	C
%	=	505 „Obligațiuni emise și răscumpărate"		3000000
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"			2850000	
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"			150000	
590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri"	300000	300000

E_4) *vînzarea acțiunilor proprii răscumpărate către terți la un preț egal, mai mic sau mai mare decît prețul de achiziție.* Cînd cele două prețuri nu diferă, contul 502 „Acțiuni proprii" se creditează numai prin debitarea conturilor care reflectă încasarea sumelor în numerar din revînzarea acțiunilor răscumpărate. Concomitent se înregistrează și anularea provizionului devenit fără obiect. Dacă prețul de vînzare este inferior celui de răscumpărare (achiziție), contul menționat anterior se creditează, prin debitul celui care ține evidența cheltuielilor privind titlurile de plasament cedate, cu diferențele nefavorabile dintre valoarea contabilă a acțiunilor proprii răscumpărate și prețul lor de cesiune. Provizionul devenit fără obiect se virează, și în acest caz, la venituri, ca în situația precedentă. Anularea provizionului are loc și dacă prețul de vînzare este superior celui de răscumpărare. Pentru diferențele favorabile dintre prețul de vînzare și cel de răscumpărare, se debitează conturile 461 „Debitori diverși", 5121 „Conturi la bănci în lei", 5124 „Conturi la bănci în devize", 5311 „Casa în lei" sau 5314 „Casa în devize", după caz, prin creditul contului 764 „Venituri din titluri de plasament".

Înregistrările contabile, care se fac în cazul exemplului luat, corespund conținutului următoarelor operațiuni economice:

1) revînzarea acțiunilor proprii răscumpărate cu 100000 lei, la un preț egal cu cel de cumpărare (răscumpărare) și la unul inferior cu 10% valorii lor de intrare în patrimoniu de 130000 lei, precum și evidențierea diferenței pozitive, de 30000 lei, rezultate din operațiunea de cedare către terți a titlurilor de felul acesta, înregistrate la o valoare contabilă de 170000 lei [400000 lei − − (100000 lei + 130000 lei) = 170000 lei]:

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	502 „Acțiuni proprii“	100000	100000
%	=	502		130000
461 „Debitori diverși“		„Acțiuni proprii“	117000	
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“			13000	
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	% 502 „Acțiuni proprii“ 764 „Venituri din titluri de plasament“	200000	 170000 30000

2) anularea provizionului (40000 lei) devenit fără obiect, întrucît titlurile respective au ieșit din patrimoniu:

			D	C
591 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament“	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri“	40000	40000

E_5) *distribuirea, prin vînzare, către salariați a acțiunilor răscumpărate la un preț egal, mai mic sau mai mare decît cel de cumpărare.* În momentul efectuării vărsămintelor de către salariați, corespondența se stabilește între debitul contului 5311 „Casa în lei“ și creditul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul“. Atribuirea de acțiuni salariaților societății comerciale în urma cumpărării se reflectă în debitul ultimului cont și în creditul contului 502 „Acțiuni proprii“. Eventualele diferențe (favorabile sau nefavorabile) rezultate între prețul de vînzare și cel de răscumpărare se înregistrează asemănător operațiunii (1) de la cazul (E_4). Anularea provizionului devenit fără obiect se contabilizează la fel ca și cea de la operațiunea (2) din cadrul aceluiași caz (E_4);

E_6) *distribuirea, în contul participării salariaților la profit, către aceștia, a acțiunilor răscumpărate la un preț egal, mai mic sau mai mare decît cel de cumpărare.* Prețul la care acțiunile sînt distribuite salariaților, în acest mod, se evidențiază în debitul contului 424 „Participarea personalului la profit“ și în creditul contului 502 „Acțiuni proprii“. Ultimul cont intră în corespondență și cu debitul contului 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“, pentru diferența nefavorabilă dintre prețul de cumpărare și cel la care acțiunile sînt distribuite salariaților în contul participării acestora la profit. Cînd acțiunile răscumpărate sînt atribuite salariaților la un preț superior celui de cumpărare, diferențele pozitive între nivelul celor doi indicatori se reflectă ca un venit din titluri de plasament. Presupunînd datele de la cazul (E_4), se întocmesc următoarele articolele contabile:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
424 „Participarea personalului la profit“	=	502 „Acțiuni proprii“	100000	100000
% 424 „Participarea personalului la profit“ 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“	=	502 „Acțiuni proprii“	117000 13000	130000
424 „Participarea personalului la profit“	=	% 502 „Acțiuni proprii“ 764 „Venituri din titluri de plasament“	200000	170000 30000
590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament“	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri“	40000	40000

Aspectele prezentate pînă aici sînt suficiente pentru a concluziona că și provizioanele pentru deprecierea titlurilor de plasament constituite la sfîrșitul anului precedent sau în cursul celui curent se analizează și se regularizează la finele fiecărui exercițiu financiar ori la ieșirea din patrimoniu a valorilor mobiliare de plasament, după cum urmează:

a) cînd cursul bursier al acțiunilor și obligațiunilor cotate sau prețul de negociere a titlurilor de plasament necotate devine inferior la sfîrșitul exercițiului curent față de exercițiul precedent, se debitează contul **6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri“** prin creditul contului 590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament“ pentru reflectarea constituirii provizionului suplimentar. Înregistrarea suplimentării provizionului existent are loc și în situația în care prețul de vînzare fixat pentru atribuirea de acțiuni proprii salariaților societății comerciale sau terților este inferior la sfîrșitul exercițiului curent față de cel precedent. Creșteri de provizioane se evidențiază, totodată, ca urmare a constatării la finele anului curent, față de cel precedent, a unui preț mai mic comparativ cu cel stabilit pentru anularea obligațiunilor răscumpărate;

b) dacă provizioanele constituite trebuie diminuate ca urmare a constatării la sfîrșitul anului curent față de cel precedent a unei deprecieri mai mici, respectiv cînd acestea devin parțial fără obiect, se debitează contul adecvat de provizioane prin contul corespunzător de venituri;

c) cînd motivul pentru care au fost create provizioanele nu mai operează (cursul bursier, prețul de negociere a titlurilor de plasament necotate ori cel de vînzare fixat pentru atribuirea de acțiuni sau prețul stabilit pentru anularea obligațiunilor răscumpărate sînt egale sau mai mari decît valoarea de intrare a valorilor mobiliare de plasament) ori cînd titlul de participare, pentru care au

Scanned with OKEN Scanner

fost formate asemenea provizioane a ieșit din patrimoniu din diverse motive, contul 590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament" se debitează prin creditarea contului 7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri" pentru întreaga sumă a provizioanelor existente. Concomitent, se mai contabilizează diferențele nefavorabile dintre costul de achiziție și prețul de cesiune al acțiunilor, obligațiunilor și al altor titluri de plasament cedate în debitul contului **664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"** prin creditul conturilor 503 „Acțiuni", 506 „Obligațiuni" și 508 „Alte titluri de plasament și creanțe asimilate", precum și valoarea contabilă a acestor elemente patrimoniale predate cu titlu gratuit sub forma unor donații. Ultimele trei conturi, în corespondență cu debitul contului **6712 „Donații și subvenții acordate"**, evidențiază scoaterea titlurilor de plasament din patrimoniu prin donație.

Tot de contul 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate" este preluată diferența negativă dintre prețul de achiziție și cel de vînzare al acțiunilor proprii răscumpărate, prin creditul contului 502 „Acțiuni proprii", ca și cea dintre prețul de rambursare și cel de răscumpărare în bursă al obligațiunilor de amortizat, printr-o corespondență cu contul 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate". Eventualele diferențe favorabile dintre prețurile menționate se contabilizează ca venituri.

Ar mai fi de spus că, pe seama cheltuielilor evidențiate cu ajutorul contului 6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri", nu se înregistrează numai constituirea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare (titluri de participare, titluri imobilizate ale activității de portofoliu, alte titluri imobilizate, creanțe legate de participații, împrumuturi acordate pe termen lung și alte creanțe imobilizate) și a celor pentru deprecierea titlurilor de plasament (acțiuni proprii răscumpărate, acțiuni cotate și necotate cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare într-un termen scurt, obligațiuni emise și răscumpărate, obligațiuni cotate și necotate cumpărate, alte titluri de plasament și creanțe asimilate achiziționate). Debitul amintitului cont de cheltuieli, în corespondență, însă, cu creditul contului 495 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupului, unității și cu asociații", **evidențiază și provizioanele constituite pentru deprecierile de natură financiară ale creanțelor din conturile de decontări în cadrul grupului, unității și cu asociații.**

Creanțele unității patrimoniale față de celelalte întreprinderi din cadrul grupului reprezintă drepturile generate de vînzarea pe credit a imobilizărilor financiare la întreprinderi din cadrul grupului, cele provenite din sumele virate în mod temporar altor unități din cadrul aceluiași grup și cele din dobînzile aferente împrumuturilor acordate, cît și creanțele aferente dividendelor de încasat din participații. Sumele încasate de unitatea patrimonială de la alte întreprinderi din cadrul aceluiași grup și dobînzile aferente împrumuturilor încasate, valoarea dobînzilor datorate pentru împrumuturile pe termen lung și

Scanned with OKEN Scanner

mediu primite de la alte unităţi din cadrul grupului reprezintă datoriile întreprinderii faţă de celelalte unităţi din cadrul grupului.

Evidenţa operaţiilor privind virările de sume între unităţile aparţinînd aceluiaşi grup se ţine cu ajutorul contului *451 „Decontări în cadrul grupului"*. El se dezvoltă în două subconturi operaţionale, şi anume: *4511 „Decontări în cadrul grupului"* şi *4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului"*.

Creanţele unităţii patrimoniale faţă de celelalte întreprinderi din cadrul grupului, cît şi datoriile ei către acestea din urmă se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală. Evaluarea drepturilor şi obligaţiilor cu ocazia inventarierii se face la valoarea actuală sau de utilitate a creanţelor şi datoriilor, denumită valoare de inventar. Valoarea de utilitate a creanţelor unităţii patrimoniale faţă de celelalte întreprinderi din cadrul grupului şi a datoriilor ei către acestea se stabilesc în funcţie **de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată.**

La încheierea exerciţiului financiar, şi aceste elemente patrimoniale se evaluează şi se reflectă în bilanţul contabil la valoarea lor nominală, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Se compară, în acest scop, valoarea nominală cu valoarea probabilă de încasat, respectiv de plată. Din compararea valorii nominale a creanţelor cu valoarea lor probabilă de încasat pot rezulta sau nu diferenţe nefavorabile. Cînd valoarea de inventar (valoarea probabilă de încasat) este mai mică decît valoarea de intrare în patrimoniu a creanţelor faţă de celelate unităţi din cadrul aceluiaşi grup (valoarea nominală), apare o minus-valoare latentă care se contabilizează; valoarea creanţelor faţă de celelate unităţi ale grupului se menţine, de asemenea, la valoarea lor contabilă, adică la valoarea lor nominală.

Diferenţele constatate în minus între valoarea de inventar (valoarea probabilă de plată) a datoriilor unităţii către celelalte întreprinderi din cadrul grupului şi valoarea de intrare (valoarea nominală) nu se înregistrează în contabilitate; datoriile întreprinderii faţă de celelate unităţi din cadrul grupului se menţin la valoarea lor de intrare (valoarea nominală). Eventualele diferenţe constatate în plus între valoarea stabilită la inventariere şi valoarea de intrare a datoriilor în patrimoniu faţă de celelalte unităţi din cadrul aceluiaşi grup (valoarea nominală) se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion; valoarea acestor datorii se menţine, de asemenea, la valoarea lor de intrare (valoarea nominală).

Tehnica constituirii provizioanelor pentru deprecierile de natură financiară ale creanţelor evidenţiate în contul de decontări în cadrul grupului este similară cu cea a celorlalte provizioane pentru depreciere. Şi cu ocazia suplimentării provizioanelor de felul acesta, are loc o sporire a cheltuielilor, evidenţiată în debitul contului 6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri", şi o creştere a elementelor substractive de activ, înregistrată în creditul contului 495 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii". Soldul creditor al acestui cont se scade din soldurile debitoare ale conturilor 4511 „Decontări în cadrul grupului"şi

Scanned with OKEN Scanner

4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului" pentru a se obține, astfel, valoarea netă contabilă a creanțelor unității față de celelalte întreprinderi din același grup, ce se înscrie în bilanțul contabil. Constituirea și suplimentarea acestor provizioane au ca principală menire amortizarea impactului eventualelor pierderi asupra situației financiare a unității, ca urmare a insolvabilității unor întreprinderi debitoare din cadrul aceluiași grup.

Contul de provizioane se debitează în perioadele viitoare, la finele fiecărui exercițiu sau la ieșirea din patrimoniu a creanțelor unității față de celelalte întreprinderi din cadrul grupului, cînd se diminuează sau se anulează provizioanele rămase fără obiect, întrucît gradul de recuperare a lor în anul curent este mai mare decît cel din anul precedent sau creanțele sînt apreciate ca fiind recuperabile în proporție de 100% ori ca urmare a insolvabilității unității în cauză din cadrul grupului sau datorită încasării drepturilor respective.

Diminuările și anulările de provizioane aferente creanțelor înregistrate în contul de decontări în cadrul grupului sînt evidențiate în creditul contului 7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri". Ar mai fi de remarcat că, în măsură să evidențieze debitele aparținînd unităților din cadrul grupului care au fost scoase din activul bilanțului ca insolvabile, este numai corespondența între debitul contului 6714 „Pierderi din debitori diverși" și creditul contului 4511 „Decontări în cadrul grupului". Taxa pe valoarea adăugată aferentă debitelor scăzute din evidență datorită insolvabilității temporare a unei unități din cadrul aceluiași grup se evidențiază în debitul contului 4427 „TVA colectată" și în creditul contului 4511 „Decontări în cadrul grupului".

Să admitem că unitatea patrimonială „A" cedează titluri de participare întreprinderii „B" din cadrul grupului la un preț de vînzare de 400000 lei (egal cu valoarea contabilă a imobilizărilor financiare cedate). Ea acordă unității „C" din cadrul aceluiași grup, la data de 15.03.199., un împrumut de 9000000 lei pe o perioadă de 3 ani, cu dobîndă de 30%, rambursabil în trei tranșe anuale egale, la sfîrșitul fiecărui serviciu, cînd se plătesc și dobînzile aferente. Dividendele de încasat din participații sînt de 700000 lei. Acestea, ca și prețul de vînzare al titlurilor de participare, se încasează în totalitate, prin virament bancar, la finele anului „N". Se contabilizează următoarele aspecte:

1) cedarea titlurilor de participare întreprinderii „B", acordarea împrumutului unității „C" și reflectarea dividendelor din participații ce urmează a se încasa:

			D	C
4511 „Decontări în cadrul grupului"	=	7721 „Venituri din cedarea activelor"	400000	400000
6721 „Cheltuieli privind activele cedate"	=	261 „Titluri de participare"	400000	400000
4511 „Decontări în cadrul grupului"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	9000000	9000000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
4511 „Decontări în cadrul grupului“	=	7611 „Venituri din participații“	700000	700000

2) încasarea prețului de vînzare al titlurilor de participare și a dividendelor în totalitate:

			D	C
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	4511 „Decontări în cadrul grupului“	1100000	1100000

3) calcularea dobînzii pentru perioada **15.03–31.12** și reflectarea dobînzii aferente exercițiului încheiat („**N**“) în sumă de 2137500 lei:

$$\left(\frac{9000000 \text{ lei} \times 285 \text{ zile} \times 30}{360 \text{ zile} \times 100} = 2137500 \text{ lei}\right):$$

			D	C
4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului“	=	766 „Venituri din dobînzi“	2137500	2137500

Înregistrarea de la punctul (3) este impusă de respectarea principiului independenței exercițiului financiar.

4) stornarea, la începutul exercițiului **„N+1“**, a înregistrării de la punctul (3), **încasarea, la finele primului serviciu**, a împrumutului rambursat (9000000 lei : 3 ani = 3000000 lei) și a dobînzii aferente (9000000 lei × 30% = 2700000 lei):

			D	C
766 „Venituri din dobînzi“	=	4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului“	2137500	2137500
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	% 4511 „Decontări în cadrul grupului“ 766 „Venituri din dobînzi“	5700000	 3000000 2700000

5) calcularea și înregistrarea dobînzii aferente exercițiului încheiat („**N+1**“) în sumă de 1424999 lei $\left(\frac{6\,000\,000 \text{ lei} \times 285 \text{ zile} \times 30}{360 \text{ zile} \times 100} = 1424999 \text{ lei}\right)$:

			D	C
4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului“	=	766 „Venituri din dobînzi“	1424999	1424999

Analizînd la finele anului „N+1“ solvabilitatea întreprinderii „C“, specialiștii unității „A“ constată că aceasta pare a nu fi în stare să restituie 10% din împrumutul acordat în anul „N“, ce are scadența de rambursat în anul „N+2“ (10% × 3000000 lei = 300000 lei). Pentru amortizarea impactului eventualelor pierderi asupra situației financiare a unității „A“, se constituie un provizion de

Scanned with OKEN Scanner

300000 lei, întrucît gradul de recuperare a creanței de 3000000 lei este evaluat la 90% (3000000 lei × 90% = 2700000 lei):

			D	C
6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri“	=	495 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupului, unității și cu asociații“	300000	300000

Creanțele unității „A“ față de întreprinderea „C“ din cadrul grupului se reflectă în bilanț la valoarea de 5700000 lei, stabilită ca diferență între soldul debitor al contului care ține evidența operațiilor privind virările de sume între unitățile aparținînd aceluiași grup (6000000 lei) și cel creditor al contului adecvat de provizioane (300000 lei).

6) stornarea, la începutul exercițiului **„N+2“**, a înregistrării de la punctul (5), **încasarea, la finele celui de-al doilea serviciu**, a împrumutului rambursat (3000000 lei) și a dobînzii aferente (6000000 lei × 30% = 1800000 lei):

			D	C
766 „Venituri din dobînzi“	=	4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului“	1424999	1424999
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	% 4511 „Decontări în cadrul grupului“ 766 „Venituri din dobînzi“	4800000	 3000000 1800000

7) anularea provizionului de 300000 lei ca urmare a încasării creanței de la unitatea „C“ și închiderea contului de venituri din provizioane:

			D	C
495 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupului, unității și cu asociații“	=	7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri“	300000	300000
7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri“	=	121 „Profit și pierdere“	300000	300000

8) înregistrarea dobînzii aferente exercițiului încheiat (**„N+2“**) în sumă de 712500 lei ($\frac{3\,000\,000 \text{ lei} \times 285 \text{ zile} \times 30}{360 \text{ zile} \times 100}$ = 712500 lei):

			D	C
4518 „Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului“	=	766 „Venituri din dobînzi“	712500	712500

9) stornarea, la începutul exercițiului următor (**„N+3“**), a înregistrării de la punctul (8), **încasarea, la finele celui de-al treilea serviciu**, a împrumutului rambursat (3000000 lei) și a dobînzii aferente (3000000 lei × 30% = = 900000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	% 4511 „Decontări în cadrul grupului“ 766 „Venituri din dobînzi“	3900000	 3000000 900000

5.9.3. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor

Desfășurarea activităților creatoare de valori apreciabile în bani se află sub incidența a numeroși factori. Parte dintre aceștia își au geneza în însăși căile de asigurare a mijloacelor financiare. Între acestea, reliefăm procurarea fondurilor și pe calea emiterii de acțiuni sau obligațiuni pe termen lung de către societatea comercială pe acțiuni.

Odată cu menționarea acestui aspect, se pare că aici este locul să precizăm că între obligațiune și acțiune există deosebiri esențiale. Prima hîrtie de valoare certifică deținătorului ei calitatea de creditor față de emitent și îi dă dreptul să primească un **venit**, calculat prin aplicarea unor rate fixe sau variabile asupra nominalului obligațiunii, numit **dobîndă**, indiferent dacă societatea comercială care a emis obligațiunile a realizat sau nu profit. Reprezentînd o cotă fixă, dinainte stabilită, din capitalul social al societății ce a emis-o, secunda hîrtie de valoare este un titlu prin care se dovedește dreptul de proprietate al celui ce o deține asupra unei părți din amintitul capital, în virtutea căreia posesorul acțiunii primește **dividend,** cînd și în măsura în care aceasta obține profit.

Nu numai atît. Dar neavînd termen de valabilitate, acțiunile nu ajung niciodată la rambursare, fapt ce se cere în cazul obligațiunilor, care au scadența divizată pe o perioadă mare de timp. Rambursarea sumei împrumutate nefăcîndu-se, de regulă, la o singură scadență, ci într-o perioadă determinată, împrumutatul nu mai este la dispoziția împrumutătorului să-i prelungească creditul ori să-i impună la fiecare scadență noi obligații. Împrumuturile pe obligațiuni fiind contractate pe termen lung, societatea comercială beneficiară poate efectua investițiile de care are nevoie pe seama acestora.

Avînd calitatea de asociat, coproprietar al societății comerciale care a emis înscrisurile respective, și nu de creditor al ei pentru suma prevăzută în titlu, cum este obligatarul, acționarul își asumă toare riscurile ce decurg din plasarea capitalului său. În schimb, obligatarul nu-i expus la riscuri decît în situația cînd societatea comercială pe acțiuni devine insolvabilă. Chiar și în acest caz, detentorii de obligațiuni vor lua cei dintîi sumele cuvenite și numai ceea ce va rămîne se va împărți între acționari. Fiind creditor al societății comerciale pe acțiuni, obligatarul nu are dreptul să participe la gestiunea acesteia.

Și totuși, titlurile de valoare menționate, ce reprezintă certificate asupra împrumutului acordat pe termen lung, se aseamănă între ele din cel puțin două considerente. Pe de o parte, atît acțiunile, cît și obligațiunile emise de societățile comerciale pe acțiuni, nu au valoare proprie, nu participă în mod efectiv la

Scanned with OKEN Scanner

desfășurarea activității productive și la producerea profitului. Ele reprezintă, însă, numai o anumită valoare, și anume *capitalul real* concretizat în mijloace fixe, terenuri, materiale, ambalaje, mărfuri, obiecte de inventar, animale etc. cumpărate cu banii primiți de la acționari sau de la deținătorii de obligațiuni. Pe de altă parte, înscrisurile respective, deși nu au valoare de sine stătătoare, circulă totuși independent de capitalul real; prețul lor poate să scadă sau să crească, indiferent de variațiile valorii acestui capital. Acțiunile și obligațiunile emise de o societate comercială pe acțiuni „se cumpără, se vînd și se gajează ca și cum ar avea valoare proprie"[1]. Aceste hîrtii de valoare sînt, așadar, capital fictiv care dau posesorilor drepturile stipulate anterior. Ele sînt legate de operațiile de investiții, iar piața pe care se negociază aceste titluri se numește **piață financiară.**

Presupunînd lămurite aceste aspecte, să vedem ce fel de obligațiuni emite societatea pe acțiuni, suma pentru care ele pot fi emise, care este valoarea nominală a unei obligațiuni și cum se contabilizează obținerea și rambursarea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni.

Cînd societatea comercială pe acțiuni are de-a face cu puțini creditori, se emit **obligațiuni nominative**, ce au în cuprinsul lor numele și prenumele beneficiarului (creditorului). Dacă el nu este indicat nominal în cuprinsul titlului, dar din text rezultă că deținătorul are dreptul de a pretinde dobînda pentru suma împrumutată emitentului de obligațiuni, **acestea sînt la purtător.** Indiferent că ele sînt nominative sau la purtător, pentru emisiunea de obligațiuni este necesară întrunirea adunării generale extraordinare a acționarilor.

Pentru societățile comerciale pe acțiuni consolidate, care au rezultate bune și sînt bine cunoscute pe piață, emiterea de obligațiuni reprezintă o formă preferată de atragere la dispoziția sa a unei părți din veniturile bănești temporar disponibile ale populației și ale agenților economici. Capitalul luat cu împrumut este destinat activităților productive și se caracterizează prin următoarele trăsături:

a) împrumutul apare ca fiind un acord de voință al părților, iar nu un act impus celui care dă cu împrumut de către societatea comercială care se împrumută. Aceasta din urmă precizează condițiile de plasare și de rambursare ale împrumuturilor, iar societățile comerciale deținătoare de capital bănesc temporar disponibil subscriu sau nu anumite sume de bani la împrumut;

b) capitalul luat cu împrumut trebuie restituit obligatoriu de către societatea comercială pe acțiuni care și-a procurat active bănești în schimbul obligațiunilor vîndute. Rambursarea împrumutului obligatar se face integral la scadența finală a împrumutului sau prin procedeul tragerii la sorți ori prin tranșe anuale sau prin procedeul răscumpărării obligațiunilor;

c) împrumutul nu se acordă cu titlu gratuit, ci contra plății unui anumit venit fix, sub formă de dobîndă anuală, pînă la scadență. Spre deosebire de

---

[1] I. Văcărel, *Finanțele publice*, Editura științifică și enciclopedică, București, 1981, p. 238

Scanned with OKEN Scanner

împrumuturile obligatare cu rata fixă a dobînzii, pentru care ea este stabilită în momentul emisiunii pentru întreaga durată a împrumutului, **cele cu rata variabilă** se caracterizează prin aceea că rata este revizuibilă la anumite date (la 6 luni, la 2 ani etc).

Suma înscrisă pe obligațiune reprezintă **valoarea nominală** a acestui titlu pe termen lung, iar prețul la care se vinde și se cumpără obligațiunea la bursa de valori se numește **cursul obligațiunii.** El poate fi mai mare ca valoarea nominală **(supra pari),** mai mic **(sub pari)** sau egal cu valoarea nominală **(al pari).** În timp ce cursul acțiunii depinde de dividend și de rata dobînzii pe piață, cel al obligațiunii este în funcție de nivelul venitului adus de obligațiuni și de rata dobînzii pe piață.

Valoarea pentru care pot fi emise obligațiunile nu poate să depășească trei pătrimi din capitalul vărsat și existent, conform celui din urmă bilanț aprobat. Suma înscrisă pe obligațiune nu poate fi mai mică de 100 lei, iar obligațiunile din aceeași emisiune sînt de o valoare egală și acordă deținătorilor lor drepturi egale.

În vederea emiterii de obligațiuni prin subscripție publică, administratorii publică un prospect de emisiune, vizat de instanța în a cărei rază teritorială își are sediul societatea comercială pe acțiuni, în care se arată următoarele:

a) denumirea, obiectul, sediul și durata societății;

b) capitalul social și rezervele;

c) data contractului de societate, a modificărilor ce i s-au adus și data publicării lor;

d) situația patrimoniului social după ultimul bilanț aprobat;

e) categoriile de acțiuni emise de societate;

f) suma totală a obligațiunilor ce urmează să fie emise și a celor care au mai fost emise, modul de rambursare, valoarea nominală a obligațiunilor, dobînda lor, indicarea dacă sînt nominative sau la purtător;

g) sarcinile ce grevează imobilele societății;

h) data la care a fost publicată hotărîrea adunării generale care a aprobat emisiunea. Pe exemplarele prospectului de emisiune va fi făcută subscripția obligațiunilor. Valoarea obligațiunilor subscrise trebuie să fie integral vărsată.

Elementele enumerate, cît și numărul de ordine și tabloul plăților în capital și dobînzi, sînt cuprinse în titlurile obligațiunilor. Ele poartă semnătura a doi administratori, cînd sînt mai mulți, sau a unicului administrator.

Prin grija consiliului de administrație se ține și un *registru al obligațiunilor.* Acesta cuprinde totalul obligațiunilor emise și al celor rambursate, precum și numele, prenumele, denumirea și domiciliul sau sediul titularilor obligațiunilor nominative. Administratorii sînt obligați să pună la dispoziția deținătorilor de obligațiuni registrul amintit, fără ca societatea emitentă să poată participa, în baza obligațiunilor pe care le posedă, la deliberările adunării obligatarilor. La cererea și pe cheltuiala acestora din urmă, administratorii trebuie să elibereze extrase de pe registrul obligațiunilor. Sumele

Scanned with OKEN Scanner

încasate în numerar sau în contul de disponibil la bancă, după caz, pentru asemenea servicii se consemnează și în creditul unui cont de venituri financiare.

Paralel cu registrul obligațiunilor, o importanță deosebită prezintă în cadrul activității societății comerciale pe acțiuni și ținerea evidenței împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni cu ajutorul contului de pasiv *161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"*. Creditul lui în corespondență cu debitul contului 461 „Debitori diverși" oferă informații în legătură cu subscrierea împrumutului, de către persoane fizice sau juridice, sub forma obligațiunilor emise și distribuite. Prețul vărsat în lei de subscriitor (cumpărător) în momentul emisiunii (vînzării) obligațiunilor, cunoscut și sub denumirea de **prețul de emisiune al obligațiunii,** se evidențiază în debitul conturilor 5311 „Casa în lei" sau 5121 „Conturi la bănci în lei", după caz, și în creditul contului 461 „Debitori diverși". În majoritatea cazurilor, prețul de emisiune al obligațiunilor este egal cu valoarea lor nominală. Pentru a face împrumutul mai atractiv, societatea comercială pe acțiuni poate vinde obligațiunile și la un curs inferior valorii nominale. „Obligațiunile pot fi emise și la un curs superior valorii nominale, cu primă de emisiune, urmînd a fi rambursate al pari"[1].

Din înregistrările contabile menționate, reiese că intrarea sumelor de bani în patrimoniul societății comerciale pe acțiuni este însoțită de creșterea obligațiilor ei față de cei care i-au acordat împrumuturi pe termen lung, prin cumpărarea obligațiunilor de către obligatari la un preț egal, mai mic sau mai mare decît valoarea lor noninală. Împrumutul astfel contractat este plasat de cel care a emis obligațiuni în activități productive, în scopul obținerii de venituri. Din veniturile realizate, el cedează împrumutătorului o anumită parte, sub formă de dobîndă, ca preț al sumei luate cu împrumut. **Dobînda obligațiunii** se calculează prin aplicarea unor rate fixe sau variabile asupra valorii nominale a obligațiunii.

Tot pe seama veniturilor obținute de beneficiar se face și amortizarea capitalului împrumutat, adică restituirea sumelor luate cu împrumut de către societatea comercială emitentă de obligațiuni. Rambursarea obligațiunilor, ce mai poartă și numele de **amortizarea împrumutului obligatar**, se face la nivelul **prețului de rambursare al obligațiunii.** El este prețul plătit la scadență subscriitorului împrumutului pe obligațiuni, ce trebuie să fie cel puțin egal cu valoarea nominală a acestor titluri emise pe termen lung. Pentru a face mai atractiv un astfel de împrumut, societatea comercială pe acțiuni poate practica un preț de rambursare superior valorii nominale a obligațiunilor. Titlurile emise pe termen lung, de felul acesta, încă neamortizate sînt denumite și **obligațiuni vivante.**

Dobînzile datorate pentru împrumuturile obținute din emisiunea de obligațiuni se evidențiază în debitul contului **666 „Cheltuieli privind dobînzile"** și în creditul contului de pasiv 1681 „Dobînzi aferente

[1] D. Voina, *Curs de contabilitate generală*, Editura Academiei, Brașov, 1944, p. 252

Scanned with OKEN Scanner

împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni". În debitul ultimului cont, şi în creditul unui cont care ţine evidenţa mijloacelor băneşti, se reflectă suma dobînzilor plătite. Mărimea dobînzii vărsate anual, adică **cuponul** (cuponul = valoarea nominală a obligaţiunii × rata dobînzii) se poate înregistra şi direct în debitul contului 666 „Cheltuieli privind dobînzile" şi în creditul conturilor 5311 „Casa în lei" sau 5121 „Conturi la bănci în lei", după caz. În situaţia în care dobînda datorată anual nu a devenit exigibilă pînă la încheierea exerciţiului financiar, se procedează la contabilizarea dobînzii datorate între emisiune (sau încheierea unui serviciu) şi închiderea exerciţiului în debitul contului 666 „Cheltuieli privind dobînzile" şi în creditul contului 1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni".

Reflectarea dobînzilor datorate între emisiune şi închiderea unui exerciţiu financiar este impusă de respectarea principiului independenţei exerciţiului financiar. La începutul exerciţiului următor, se rectifică, adică se anulează, înregistrarea precedentă, pentru a se evita imputarea incorectă a cheltuielilor cu dobînzile, printr-o corespondenţă stabilită între debitul contului 1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni" şi creditul contului 666 „Cheltuieli privind dobînzile". Ulterior, se evidenţiază, la finele fiecărui serviciu al împrumutului obligatar, cuponul anual datorat obligatarilor în debitul contului 666 „Cheltuieli privind dobînzile" şi în creditul contului 1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni". Plata dobînzii la împrumuturile pe obligaţiuni se face înaintea dividendelor, care variază ca mărime şi nu au scadenţă obligatorie ca dobînda, şi se evidenţiază în debitul ultimului cont de pasiv şi în creditul conturilor care ţin evidenţa mijloacelor băneşti aflate la bănci sau în casieria unităţii patrimoniale, după caz.

Sumele rambursate cumpărătorului de obligaţiuni, la scadenţa finală sau prin tranşe anuale, se reflectă în debitul contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni" şi în creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei" sau 5311 „Casa în lei", după cum preţul de rambursare al obligaţiunilor se achită în lei prin virament bancar ori prin casieria societăţii comerciale emitente de astfel de titluri de credit. La sfîrşitul exerciţiului financiar, contul 666 „Cheltuieli privind dobînzile" se închide prin **contul 121 „Profit şi pierdere"**. Pentru contul 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni", soldul nu poate fi decît creditor şi reprezintă *preţul de rambursare al obligaţiunilor neamortizate (nerambursate) încă*. El se trece în pasivul bilanţului, pe rîndul 60, în cadrul *împrumuturilor şi datoriilor asimilate*. Restituirea către emitent a obligaţiunilor primite drept garanţie de împrumutător, în schimbul activelor băneşti puse pe termen lung la dispoziţia societăţii comerciale vînzătoare de obligaţiuni, are loc după ce împrumutul a fost stins de către împrumutat.

Iată şi un exemplu din care rezultă că o societate comercială pe acţiuni a emis la data de 1 ianuarie 1994, conform hotărîrii adunării generale, 4000 obligaţiuni cu o dobîndă nominală de 15%. Valoarea nominală a unei obligaţiuni este de 1000 lei, iar capitalul vărsat şi existent, conform celui din urmă bilanţ aprobat, este de 5500000 lei. Titlurile respective s-au vîndut în

Scanned with OKEN Scanner

totalitate altor societăți comerciale și publicului la un *curs egal cu valoarea lor nominală.* Durata împrumutului obligatar este de 10 ani, iar *prețul de rambursare al obligațiunii este egal cu valoarea nominală a acestui înscris.* La sfîrșitul anului 1994 se amortizează 10% din împrumutul primit. Plata acestei părți, cît și a dobînzii datorate subscriitorului (4 000 000 lei × 15% = 600 000 lei) se face de către împrumutat din disponibilitățile în lei aflate în cont la bancă. Reflectarea în contabilitate a acestui exemplu este următoarea:

1) subscrierea împrumutului sub forma obligațiunilor emise al pari și încasarea sumelor datorate de la persoanele care au subscris:

			D	C
461 „Debitori diverși“	=	161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni“	4000000	4000000
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	461 „Debitori diverși“	4000000	4000000

2) evidențierea dobînzii anuale datorate la sfîrșitul primului an pentru împrumuturile obținute din emisiunea de obligațiuni, achitarea acesteia și rambursarea obligațiunilor la nivelul sumei de 400 000 lei:

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni“	600000	600000
%	=	5121 „Conturi la bănci în lei“		1000000
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni“			600000	
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni“			400000	

La sfîrșitul celui de-al doilea an se calculează dobînda datorată (4 000 000 lei – 400 000 lei = 3 600 000 lei × 15% = 540 000 lei), se înregistrează achitarea ei, precum și rambursarea obligațiunilor la nivelul sumei de 400 000 lei:

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni“	540000	540000
%	=	5121 „Conturi la bănci în lei“		940000
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni“			540000	
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni“			400000	

Scanned with OKEN Scanner

Şi pentru ca aceste probleme să fie bine înţelese, luăm şi exemplul următor: societatea comercială pe acţiuni a emis la 1 august 1993 un număr de 4000 obligaţiuni, cu o dobîndă anuală de 15%. Preţul de emisiune al obligaţiunilor (4000 obligaţiuni × 1000 lei/obligaţiunea = 4000000 lei) s-a încasat pe data de 1.08.1993, iar rambursarea obligaţiunilor (1000 lei/obligaţiunea × 4000 obligaţiuni = 4000000 lei) se face în patru tranşe anuale egale (4000000 lei : 4 ani = 1000000 lei/an) la sfîrşitul serviciilor 1994, 1995, 1996 şi 1997. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) subscrierea împrumutului sub forma obligaţiunilor emise la 01.08.1993 şi încasarea sumei de 4000000 lei de la persoanele care au subscris:

			D	C
461 „Debitori diverşi“	=	161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“	4000000	4000000
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	461 „Debitori diverşi“	4000000	4000000

2) calcularea dobînzii datorate pentru perioada cuprinsă între data emisiunii (01.08.1993) şi închiderea exerciţiului financiar (31.12.1993) şi contabilizarea ei ($4000000 \text{ lei} \times 15\% \times \frac{5 \text{ luni}}{12 \text{ luni}} = 250000 \text{ lei}$):

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	250000	250000

Înregistrarea de la punctul (2) este impusă de respectarea principiului independenţei exerciţiului financiar.

3) stornarea, la începutul *anului 1994*, a înregistrării de la punctul (2) pentru a se evita imputarea incorectă a cheltuielilor cu dobînzile în contul 666 „Cheltuieli privind dobînzile“, evidenţierea *la sfîrşitul primului serviciu al împrumutului obligatar* (01.08.1994) a cuponului anual datorat obligatarilor (4000000 lei × 15% = 600000 lei), achitarea cuponului (600000 lei) şi rambursarea obligaţiunilor la nivelul sumei de 1000000 lei (4000000 lei : 4 tranşe = 1000000 lei):

			D	C
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	=	666 „Cheltuieli privind dobînzile“	250000	250000
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	600000	600000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	600000	600000
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	1000000	1000000

4) calcularea şi înregistrarea dobînzilor datorate pentru perioada cuprinsă între 01.08.1994–31.12.1994 (4 000 000 lei – 1 000 000 lei = 3 000 000 lei × × 15% × $\frac{5 \text{ luni}}{12 \text{ luni}}$ = 187 500 lei):

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	187500	187500

5) stornarea, la începutul *anului 1995*, a înregistrării de la punctul (4), evidenţierea *la sfîrşitul celui de-al doilea serviciu al împrumutului obligatar* (01.08.1995) a cuponului anual datorat obligatarilor (4000000 lei – – 1000000 lei = 3 milioane lei × 15% = 450000 lei), achitarea cuponului (450000 lei) şi rambursarea obligaţiunilor la nivelul sumei de 1000000 lei:

			D	C
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	=	666 „Cheltuieli privind dobînzile“	187500	187500
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	450000	450000
%	=	5121		1450000
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“		„Conturi la bănci în lei“	450000	
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“			1000000	

6) calcularea şi înregistrarea dobînzilor datorate pentru perioada cuprinsă între 01.08.1995–31.12.1995 (4000000 lei – 2000000 lei = 2000000 lei × 15% × $\frac{5 \text{ luni}}{12 \text{ luni}}$ = 125000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	125000	125000

7) stornarea, la începutul *anului 1996*, a înregistrării de la punctul (6), evidenţierea *la sfîrşitul celui de-al treilea serviciu al împrumutului obligatar* (01.08.1996) a cuponului anual datorat obligatarilor (4000000 lei – – 2000000 lei = 2000000 lei × 15% = 300000 lei), achitarea cuponului (3000000 lei) şi rambursarea obligaţiunilor la nivelul sumei de 1000000 lei:

			D	C
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	=	666 „Cheltuieli privind dobînzile“	125000	125000
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	300000	300000
% 1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“ 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	300000 1000000	1300000

8) calcularea şi înregistrarea dobînzilor datorate pentru perioada cuprinsă între 01.08.1996–31.12.1996 (4000000 lei – 3000000 lei = 1000000 lei × × 15% × $\frac{5 \text{ luni}}{12 \text{ luni}}$ = 62500 lei):

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	62500	62500

9) stornarea, la începutul *anului 1997*, a înregistrării de la punctul (8), evidenţierea *la sfîrşitul celui de-al patrulea serviciu al împrumutului obligatar* (01.08.1997) a cuponului anual datorat obligatarilor (4000000 lei – 3000000 lei = 1000000 lei × 15% = 150000 lei),achitarea cuponului (150000 lei) şi amortizarea obligaţiunilor la nivelul sumei de 1000000 lei:

			D	C
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	=	666 „Cheltuieli privind dobînzile“	62500	62500

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	150000	150000
%	=	5121		1150000
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“		„Conturi la bănci în lei“	150000	
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“			1000000	

Pînă aici am prezentat modul cum se contabilizează subscrierea împrumuturilor sub forma obligaţiunilor emise şi distribuite, încasarea sumelor datorate de persoanele care subscriu şi rambursarea (amortizarea) împrumutului obligatar la un preţ egal cu valoarea nominală a obligaţiunilor. Există şi posibilitatea ca vînzarea (emisiunea) lor să se facă la un curs inferior valorii nominale a obligaţiunilor, iar la scadenţă să se plătească subscriitorului un preţ egal cu valoarea lor nominală.

În cazul în care prospectul de emisiune precizează că obligaţiunile se vînd la un curs inferior valorii nominale, iar rambursarea se face la paritate, contul 461 „Debitori diverşi“ se debitează, în momentul subscrierii împrumutului sub forma obligaţiunilor, prin creditul contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“, cu preţul de emisiune (vînzare) al obligaţiunilor ce urmează a fi încasat de la obligatari, adică cu valoarea împrumutului obţinut din vînzarea acestor titluri de credit pe termen lung la un preţ sub pari. Diferenţa dintre preţul de rambursare al obligaţiunilor şi cel de emisiune (vînzare) al acestora reprezintă **primele de rambursare a obligaţiunilor**. Ele se înregistrează în debitul contului de activ *169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor“* şi în creditul contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“.

Trebuie să reţinem, aşadar, că la creditul ultimului cont, prin debitul celor două conturi menţionate, se înregistrează **preţul de rambursare al obligaţiunilor emise**. El este compus din preţul de emisiune (vînzare) al obligaţiunilor şi din primele de rambursare a acestor titluri de credit. Prezenţa în activ a primelor de rambursare „este datorată necesităţii de echilibrare a activului cu pasivul, deoarece, în urma emisiunii (vînzării), activul creşte prin majorarea masei disponibilităţilor (la nivelul preţului de emisiune), în timp ce pasivul creşte prin majorarea masei datoriilor (la nivelul preţului de rambursare)“[1].

Primele de rambursare se supun amortizărilor anuale pe toată durata împrumutului obligatar. În debitul contului **6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor“** şi în creditul

[1] N. Feleagă, I. Ionaşcu, Op. cit., p. 92

Scanned with OKEN Scanner

contului 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor" se înregistrează amortizarea anuală a primelor de rambursare a obligațiunilor, calculată în funcție de durata împrumutului obligatar. Soldul debitor al ultimului cont reprezintă valoarea neamortizată a primelor de rambursare a obligațiunilor. El se trece în activul bilanțului, imediat după *conturile de regularizare și asimilate*, adică pe rîndul 34. În ce privește contul de cheltuieli, acesta se închide la sfîrșitul exercițiului financiar prin **contul 121 „Profit și pierdere".**

Rezumînd cele de mai sus, constatăm numeroase aspecte, făcînd referiri doar la două dintre acestea. Primul are în vedere că datoria societății comerciale pe acțiuni se contabilizează la o mărime egală cu totalul care rezultă din valoarea nominală a obligațiunilor, deși suma împrumuturilor încasate din emisiunea (vînzarea) acestor titluri de credit este egală numai cu valoarea lor reieșită din cursul de emisiune sub pari. Cel de-al doilea se referă la prima de rambursare care revine subscriitorului (cumpărătorului) de obligațiuni sub forma diferenței între prețul de rambursare al obligațiunilor și cursul sub pari al titlurilor cumpărate de el.

Prin practicarea primei de rambursare, ce „constituie pentru subscriitori o atracție puternică în speranța unei apropiate șanse de rambursare"[1], societatea comercială emitentă de obligațiuni asigură obligatarilor sume majorate la rambursare. Pe de altă parte, suma care se cuvine împrumutătorului sub formă de dobîndă este mai mare, întrucît procentul de dobîndă se aplică la valoarea nominală a obligațiunilor, și nu la prețul sub pari vărsat de subscriitor (cumpărător) în momentul emisiunii.

Urmează un exemplu din care rezultă că societatea comercială pe acțiuni „A" a emis la data de 01.01.1994, conform hotărîrii adunării generale,4000 obligațiuni, cu o dobîndă nominală de 15%. Valoarea nominală a unei obligațiuni este de 1 000 lei, iar capitalul vărsat și existent, conform celui din urmă bilanț aprobat, este de 5 500 000 lei. Titlurile respective s-au vîndut în totalitate altor societăți comerciale și publicului la un curs inferior valorii nominale cu 10%, ce s-a încasat prin bancă în momentul emisiunii. Diferența între prețul de rambursare al obligațiunilor (4000 obligațiuni × 1000 lei/obligațiunea = 4000000 lei) și cel de emisiune (vînzare) a acestora (4000 obligațiuni × 900 lei/buc. = 3600000 lei) este de 400 000 lei și se amortizează la o prorată dată de durata împrumutului obligatar, care este 2 ani (400000 lei : 2 ani = 200000 lei/an). Rambursarea (amortizarea) împrumutului obligatar se face în două tranșe egale, la sfîrșitul serviciilor 1994 și 1995. Pe baza celor menționate, se formulează articolele contabile ce corespund conținutului următoarelor operațiuni economice:

1) subscrierea împrumutului sub forma obligațiunilor emise la un curs sub pari, la data de *01.01.1994*, și încasarea sumelor datorate de la persoanele care au subscris:

---

[1] D. Voina, Op. cit., p. 250

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	161		4000000
461 „Debitori diverşi“		„Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“	3600000	
169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor“			400000	
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	461 „Debitori diverşi“	3600000	3600000

2) amortizarea anuală a primelor de rambursare a obligaţiunilor, calculată în funcţie de durata împrumutului obligatar (400 000 lei: 2 ani $\times \frac{12 \text{ luni}}{12 \text{ luni}}$ = = 200000 lei), şi închiderea contului corespunzător de cheltuieli:

			D	C
6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor“	=	169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor“	200000	200000
121 „Profit şi pierdere“	=	6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor“	200000	200000

3) dobînda datorată pentru intervalul 01.01.1994–31.12.1994, adică: 4000000 lei $\times$ 15% $\times \frac{12 \text{ luni}}{12 \text{ luni}}$ = 600000 lei, plata ei şi a preţului de rambursare al obligaţiunilor amortizate (1 800 000 lei + 200000 lei = 2000000 lei sau 4000 obligaţiuni $\times$ 1000 lei/buc. = 4000000 lei : 2 ani):

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	600000	600000
%	=	5121		2600000
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“		„Conturi la bănci în lei“	600000	
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“			2000000	

La sfîrşitul *anului 1995* se contabilizează următoarele:

1) amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor (200000 lei) şi închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru suma de 200000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor“	=	169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor“	200000	200000
121 „Profit și pierdere“	=	6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor“	200000	200000

2) dobînda datorată pentru intervalul 01.01.1995–31.12.1995 în sumă de 300000 lei (4000000 lei – 2000000 lei = 2000000 lei × 15% × $\frac{12 \text{ luni}}{12 \text{ luni}}$ = 300000 lei), plata ei și a prețului de rambursare al obligațiunilor amortizate (1800000 lei + 200000 lei = 2000000 lei):

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni“	300000	300000
% 1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni“ 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	300000 2000000	2300000

În continuare este prezentat un alt exemplu, din care rezultă că aceeași societate pe acțiuni („A“) a emis la data de 1 august 1994 un număr de 4000 obligațiuni, cu o dobîndă anuală de 15%. Prețul de emisiune al obligațiunilor este de 900 lei/buc., iar cel de rambursare de 1000 lei/obligațiunea. Primele de rambursare a obligațiunilor (400000 lei) se amortizează la o prorată dată de durata împrumutului care este de 2 ani, iar amortizarea împrumutului se face integral la scadență (1 august 1996). Ciclul de înregistrări contabile diferă de la un exercițiu financiar la altul, astfel:

A) operațiuni înregistrate în anul 1994:

1) subscrierea împrumutului sub forma obligațiunilor emise la prețul de 900 lei/buc. în ziua de 1 august 1994 și încasarea sumelor datorate de persoanele care subscriu:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	161		4000000
461 „Debitori diverși“		„Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni“	3600000	
169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor“			400000	
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	461 „Debitori diverși“	3600000	3600000

2) amortizarea anuală a primelor de rambursare (400000 lei : 2 ani × $\times \frac{5 \text{ luni}}{12 \text{ luni}}$ = 83333 lei) și închiderea contului corespunzător de cheltuieli:

			D	C
6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor“	=	169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor“	83333	83333
121 „Profit și pierdere“	=	6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor“	83333	83333

3) dobînda datorată pentru perioada 01.08.1994–31.12.1994, adică: 4000000 lei × 15% × $\frac{5 \text{ luni}}{12 \text{ luni}}$ = 250000 lei:

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumutului din emisiunea de obligațiuni“	250000	250000

B) operațiuni înregistrate în anul 1995:

1) stornarea, la începutul anului 1995, a înregistrării de la punctul (A_3), pentru a se evita imputarea incorectă a cheltuielilor cu dobînzile în contul 666 „Cheltuieli privind dobînzile“, evidențierea la finele primului serviciu al împrumutului obligatar (01.08.1995) doar a cuponului datorat obligatarilor (4000000 lei × 15% = 600000 lei), întrucît nu există operațiuni de rambursat, și plata cuponului (600000 lei):

			D	C
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni“	=	666 „Cheltuieli privind dobînzile“	250000	250000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	600000	600000
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	600000	600000

2) amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor evidenţiată la finele anului 1995 (400000 lei : 2 ani = 200000 lei) şi înregistrarea dobînzilor datorate pentru intervalul 01.08.1995–31.12.1995 în sumă de 250000 lei (400000 lei × $\times 15\% \times \frac{5 \text{ luni}}{12 \text{ luni}} =$ 250000 lei), întrucît nu au apărut încă rambursări de obligaţiuni:

			D	C
6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor“	=	169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor“	200000	200000
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	250000	250000

C) operaţiuni evidenţiate în anul 1996:

1) stornarea, la începutul anului 1996, a înregistrării de la punctul (B_2), evidenţierea la sfîrşitul celui de-al doilea serviciu al împrumutului obligatar (01.08.1996) a cuponului datorat obligatarilor (4000000 lei × 15% = = 600000 lei), plata cuponului (600000 lei) şi a preţului de rambursare al obligaţiunilor (3600000 lei + 400000 lei = 4000000 lei):

			D	C
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	=	666 „Cheltuieli privind dobînzile“	250000	250000
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	600000	600000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	5121		4600000
1681 „Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“		„Conturi la bănci în lei“	600000	
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“			4000000	

2) amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor (400000 lei: 2 ani × × $\frac{7 \text{ luni}}{12 \text{ luni}}$ = 116667 lei) şi închiderea conturilor de cheltuieli cu soldul lor debitor de 350000 lei şi, respectiv, 116667 lei:

			D	C
6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor“	=	169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor“	116667	116667
121 „Profit şi pierdere“	=	%	466667	
		666 „Cheltuieli privind dobînzile“		350000
		6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor“		116667

5.10. Natura cheltuielilor excepţionale privind amortizările şi provizioanele

În tratarea cheltuielilor cu amortizările şi provizioanele trebuie avute în vedere şi cheltuielile excepţionale privind amortizările şi provizioanele. Evidenţa lor se realizează cu ajutorul contului ***687 „Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele“***, ce se dezvoltă în mai multe subconturi operaţionale. Acestea sînt în număr de patru, şi anume: ***6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor“***, ***6872 „Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“***, ***6873 „Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri“*** şi ***6874 „Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate“***. Toate sînt conturi de activ, ce se debitează pe măsura apariţiei cheltuielilor excepţionale privind amortizările şi provizioanele; se creditează la finele exerciţiului financiar. Pentru fiecare din aceste cheltuieli, se redă în continuare modul de reflectare în contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

5.10.1. Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor

După cum am arătat, căile de ieşire a imobilizărilor necorporale şi corporale din unitate sînt: scoaterea din funcţiune, vînzarea şi apariţia unor situaţii excepţionale (pierderi din calamităţi, lipsuri la inventar etc.). În funcţie de aceste modalităţi de ieşire din patrimoniu, diferă şi înregistrările care au loc în contabilitate.

Amortizarea integrală aferentă brevetelor, programelor informatice, mijloacelor fixe etc. ieşite din patrimoniu prin scoatere din funcţiune se înregistrează în debitul conturilor 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale" şi 281 „Amortizări privind imobilizările corporale" şi în creditul conturilor care ţin evidenţa imobilizărilor necorporale şi corporale. Nu este mai puţin adevărat că valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale cedate se contabilizează în debitul conturilor **6721 „Cheltuieli privind activele cedate"** şi în creditul conturilor 203 „Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare", 205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare", 207 „Fond comercial", 208 „Alte imobilizări necorporale", 2112 „Amenajări de terenuri" şi 212 „Mijloace fixe".

Valoarea neamortizată a proiectelor, procedeelor sau studiilor strict individualizate, brevetelor, programelor informatice şi a altor imobilizări necorporale scoase din funcţiune se evidenţiază în debitul contului **6871 *„Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor"*** şi în creditul conturilor corespunzătoare de imobilizări necorporale. Cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din funcţiune se debitează, de asemenea, contul 6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor" prin creditul conturilor 2121 „Clădiri", 2122 „Construcţii speciale", 2123 „Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru", 2124 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare", 2125 „Mijloace de transport", 2126 „Animale şi plantaţii", 2127 „Unelte, dispozitive, instrumente, mobilier şi aparatură birotică" şi 2128 „Active corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare".

Un program informatic înregistrat, de exemplu, la o valoare contabilă de 1000000 lei şi o amortizare de 800000 lei este scos din evidenţă înaintea expirării duratei de funcţionare. Partea neamortizată din valoarea contabilă de 2000000 lei a unui utilaj scos din funcţiune reprezintă 100000 lei. Se formulează articolele contabile ce corespund conţinutului următoarelor operaţiuni economice:

1) scoaterea din funcţiune a programului informatic parţial amortizat:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	208		1000000
2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale“		„Alte imobilizări necorporale“	800000	
6871 „Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor“			200000	

2) evidențierea părții neamortizate, de 100000 lei, din valoarea contabilă a unui utilaj scos din folosință înaintea expirării duratei de funcționare:

			D	C
%	=	2123		2000000
2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru“		„Mașini, utilaje și instalații de lucru“	1900000	
6871 „Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor“			100000	

3) închiderea contului de cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor pentru suma de 300000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	6871 „Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor“	300000	300000

Similar, se contabilizează partea neamortizată din valoarea contabilă a unei alte imobilizări necorporale sau corporale scoase din folosință înainte de data expirării duratei de funcționare.

Agenții economici cu capital integral sau majoritar de stat vor asigura, potrivit Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, acoperirea valorii neamortizate a mijloacelor fixe scoase din funcțiune din sumele rezultate în urma valorificării ansamblurilor, subansamblurilor, pieselor componente și a altor materiale provenite din dezmembrarea acestor imobilizări corporale, iar diferența rămasă neacoperită se include eșalonat în cheltuielile de exploatare. Durata recuperării și anuitățile de acoperire a valorii neamortizate se stabilesc de către adunarea generală a asociaților la societățile comerciale și respectiv de către consiliul de administrație la regiile autonome, fără a depăși 5 ani.

5.10.2. Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli

În mod normal, provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sînt componente ale cheltuielilor de exploatare și financiare. Cînd ele nu se referă la riscurile și

Scanned with OKEN Scanner

cheltuielile care privesc activitatea de exploatare sau cea financiară, asemenea provizioane devin o componentă a cheltuielilor excepționale.

Ca și celelalte provizioane pentru riscuri și cheltuieli, cele excepționale nu corectează valoarea elementelor de activ la care se referă. Existența provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli care privesc activitatea excepțională a unității patrimoniale este determinată tot de aplicarea principiului prudenței în contabilitate. În debitul contului **6872 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"**, prin creditul contului 1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli", se evidențiază valoarea provizioanelor constituite pentru riscuri și cheltuieli ce au caracter excepțional. La finele exercițiului financiar, contul analizat se soldează, afectînd rezultatul financiar al exercițiului în care s-au constituit provizioanele pentru riscuri și cheltuieli ce nu privesc activitatea obișnuită a unității patrimoniale, ci pe cea excepțională.

Sumele reprezentînd diminuarea sau anularea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli ce au un caracter excepțional se reflectă în debitul contului 1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli" și în creditul contului 7872 „Venituri excepționale din provizioane pentru riscuri și cheltuieli". Această corespondență contabilă este posibilă cînd provizioanele constituite devin parțial sau total fără obiect. Pentru pierderile sau cheltuielile apărute se debitează, totodată, conturile corespunzătoare de cheltuieli prin creditarea conturilor care exprimă consumul de active.

Soldul contului 1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli" reprezintă mărimea provizioanelor constituite pentru riscuri și cheltuieli ce privesc activitatea excepțională. El se trece în pasivul bilanțului, imediat după totalizarea capitalurilor proprii, adică pe rîndurile 56 (provizioane pentru riscuri) și 57 (provizioane pentru cheltuieli).

La finele exercițiului financiar „N", se constituie, spre exemplu, un provizion pentru riscuri și cheltuieli ce au un caracter excepțional, pentru suma de 4000000 lei. El se anulează la sfîrșitul exercițiului financiar „N+1", întrucît devine total fără obiect. Ciclul de înregistrări contabile este următorul:

1) constituirea unui provizion pentru riscuri și cheltuieli ce nu privesc activitatea obișnuită a unității patrimoniale, ci pe cea excepțională, și închiderea contului corespunzător de cheltuieli:

			D	C
6872 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	4000000	4000000
121 „Profit și pierdere"	=	6872 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	4000000	4000000

2) anularea provizionului devenit fără obiect și transferarea soldului contului de venituri la cel de calcul al rezultatului exercițiului financiar:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
1518 „Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	=	7872 „Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	4000000	4000000
7872 „Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	=	121 „Profit şi pierdere“	4000000	4000000

5.10.3. Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri

Aşa cum s-a arătat, în debitul contului 6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“ şi în creditul conturilor 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale“, 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale“ şi 293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs“ se evidenţiază valoarea provizioanelor constituite sau suplimentate pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale şi a celor în curs. În măsura în care provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor de felul acesta capătă un caracter neobişnuit, ele devin o componentă a cheltuielilor excepţionale.

Utilizarea provizioanelor pentru deprecierea cu caracter excepţional a imobilizărilor este tot o consecinţă a aplicării principiului prudenţei în contabilitate. Pentru reflectarea cheltuielilor excepţionale privind constituirea sau suplimentarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor se foloseşte contul **6873 „Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri“**. El se debitează prin creditarea acelorași conturi din grupa 29 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“, utilizabile în cazul cînd provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor sînt considerate componente ale cheltuielilor de exploatare, adică: 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale“, 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale“ şi 293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs“.

Asemenea provizioane se trec în activul bilanţului pe rîndurile 01, 02, 03, 05, 06, 07, 08, 09 şi 10. Ele corectează în minus valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale, corporale şi a imobilizărilor necorporale şi corporale în curs. La finele exerciţiului financiar, se transferă soldul contului de cheltuieli asupra celui de calcul al rezultatului perioadei. Se afectează, astfel, rezultatul financiar al exerciţiului în care s-au constituit provizioane pentru deprecierea cu caracter excepţional a imobilizărilor.

Operaţiunea de diminuare sau anulare a provizioanelor menţionate se evidenţiază în debitul celor trei conturi care ţin evidenţa provizioanelor constituite pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale şi a celor în curs şi în creditul contului 7873 „Venituri excepţionale din provizioane pentru

Scanned with OKEN Scanner

deprecieri". Această corespondență contabilă este posibilă numai cînd provizioanele constituite devin parțial sau total fără obiect.

Presupunem, spre exemplificare, că o societate comercială constituie la sfîrșitul anului „N" provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale și în curs, ce au un caracter excepțional, reprezentînd 1000000 lei, 2200000 lei și, respectiv, 800000 lei. La finele exercițiului financiar „N+1", se anulează provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor, întrucît devin total fără obiect. Articolele contabile formulate corespund conținutului următoarelor operațiuni economice:

1) constituirea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor ce nu privesc activitatea de exploatare a întreprinderii, ci pe cea excepțională, și închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru suma de 4000000 lei:

			D	C
6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri"	=	% 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale" 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale" 293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs"	4000000	 1000000 2200000 800000
121 „Profit și pierdere"	=	6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri"	4000000	4000000

2) anularea provizioanelor devenite fără obiect și transferarea soldului contului de venituri la cel de calcul al rezultatului exercițiului financiar:

			D	C
% 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale" 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale" 293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs"	=	7873 „Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri"	1000000 2200000 800000	4000000
7873 „Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri"	=	121 „Profit și pierdere"	4000000	4000000

Scanned with OKEN Scanner

Se cuprind în categoria activelor circulante și **creanțele unității patrimoniale față de diverși debitori**. În sfera debitorilor diverși se includ creanțele unității patrimoniale față de persoane fizice sau juridice pentru cesiuni de active imobilizate, vînzări de titluri mobiliare de plasament, debite provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme și echipament de lucru, din pagube materiale, amenzi și penalități pretinse, stabilite în baza unor hotărîri ale instanțelor judecătorești, și alte creanțe față de personalul unității sau față de terțe persoane fizice sau juridice. **Evaluarea debitorilor diverși se face atît la intrarea lor în patrimoniu, cît și cu ocazia inventarierii, la închiderea exercițiului și la ieșirea din patrimoniu.**

Creanțele-debitori diverși, precum cele rezultate din relațiile comerciale ale unității (**creanțele-clienți**), sînt evaluate la intrarea în patrimoniu la **valoarea lor nominală**. Stingerea acestor obligații se face de către debitori, ca regulă generală, prin efectuarea de bunăvoie a plății. În situația în care debitorii nu efectuează de bunăvoie plata, unitatea patrimonială poate recurge la mijloacele pe care legea i le pune la dispoziție pentru a-i sili la executarea ei.

Contractarea de noi datorii, urmărirea exercitată de alți creditori, neglijența ori nepăsarea sau nepriceperea debitorilor în administrarea patrimoniului lor, sînt doar cîteva din elementele care permit la inventar să se aprecieze că recuperarea creanțelor față de debitorii diverși este compromisă parțial sau în totalitate. Valoarea reținută la inventar, în asemenea situații, este cea actuală sau de utilitate a fiecărei creanțe, denumită valoare de inventar. Ea se stabilește în funcție de **valoarea probabilă de încasat a creanțelor**.

La închiderea exercițiului financiar, asemenea creanțe se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu (valoarea nominală), respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Diferențele constatate în minus dintre valoarea stabilită la inventariere (**valoarea probabilă de încasat**) și cea de intrare în patrimoniu a fiecărei creanțe față de debitorii diverși (**valoarea ei nominală**) denotă o depreciere a ei. Pentru amortizarea impactului eventualelor pierderi asupra situației financiare a întreprinderii, datorită neonorării de către debitori a datoriilor, în totalitate sau în parte, se constituie un provizion, egal ca sumă cu pierderea reversibilă de valoare, în exercițiul financiar în care se constată deprecierea latentă a creanțelor față de debitorii diverși.

Provizioanele constituite pentru deprecierea creanțelor (cu caracter excepțional) cuprinse în conturile de debitori diverși se înregistrează în debitul contului **6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri"** și în creditul contului 496 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși". Ultimul cont rectifică valoarea creanțelor unității patrimoniale față de diverși debitori. În funcție de situația concretă, se reajustează și provizioanele de felul acesta. Dacă ele trebuie mărite, ca urmare a creșterii riscului de neîncasare a creanțelor, diferențele valorice se

Scanned with OKEN Scanner

contabilizează, la fel ca și constituirea provizioanelor, în debitul contului corespunzător de cheltuieli și în creditul celui adecvat de venituri.

În situațiile în care provizioanele pentru deprecierea creanțelor cuprinse în conturile de debitori diverși trebuie micșorate, ca urmare a diminuării riscului de neîncasare a acestora, diferențele valorice se înregistrează ca venituri din diminuarea provizioanelor. În acest scop, se debitează contul 496 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși" în corespondență cu contul 7873 „Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri".

Cu prilejul încasării creanțelor unității patrimoniale față de debitorii diverși, pentru care s-au format provizioane, se înregistrează și veniturile din anularea provizioanelor constituite pentru deprecierea creanțelor (cu caracter excepțional), cuprinse în conturile de debitori diverși, rămase fără obiect. În mod similar, se evidențiază și anularea provizionului în situația trecerii creanțelor la pierderi. Concomitent cu reflectarea acestui aspect, se contabilizează și valoarea debitelor scăzute din evidență datorită insolvabilității.

Prezintă interes să cunoaștem nu numai elementele menționate, dar și modul de calculare a provizioanelor pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși. Asemenea provizioane se calculează numai asupra creanțelor la preț fără TVA. Reiese că taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă lipsurilor imputate nu se ia în considerare la calcularea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși [*provizionul necesar* (la preț fără TVA) = creanța la preț fără TVA × (100% – gradul de recuperare a creanței)]. Sumele reprezentînd taxa pe valoarea adăugată aferentă debitelor scăzute din evidență datorită insolvabilității se evidențiază în debitul contului 4427 „TVA colectată" și în creditul contului 461 „Debitori diverși" sau 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul", după caz. Înregistrarea se face concomitent cu contabilizarea trecerii la pierderi a creanțelor față de debitorii diverși în debitul contului **6714 „Pierderi din debitori diverși"** și în creditul contului 461 „Debitori diverși" sau 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul", după caz. Se procedează astfel, întrucît creanța irecuperabilă are la bază o operațiune cu caracter excepțional. Partea corespunzătoare de taxă pe valoarea adăugată neîncasată urmează să fie contabilizată în momentul evidențierii debitelor reactivate în debitul contului 461 „Debitori diverși" sau 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul", după caz, și în creditul conturilor 754 „Venituri din creanțe reactivate" și 4427 „TVA colectată".

Creanțele față de debitorii diverși pierdute în mod definitiv de unitatea patrimonială sînt considerate **creanțe irecuperabile.** Cînd o creanță față de debitorii diverși este considerată irecuperabilă, aceasta este o cheltuială excepțională, ce se evidențiază în debitul contului **6714 „Pierderi din debitori diverși"** și în creditul contului 461 „Debitori diverși" sau 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul", după caz.

Pentru o creanță depreciată în proporție de 100% nu se mai constituie nici un provizion. Creanța irecuperabilă într-o asemenea proporție se înregistrează

Scanned with OKEN Scanner

direct în debitul conturilor 6714 „Pierderi din debitori diverşi" (creanţa, exclusiv TVA) şi 4427 „TVA colectată" (TVA aferentă) prin creditul contului 461 „Debitori diverşi" sau 4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul", după caz. Dispariţia debitorului, existenţa unui rezultat negativ al demersurilor angajate pentru recuperarea creanţei, renunţarea voluntară a societăţii comerciale la orice urmărire a creanţei, avînd în vedere modicitatea sumelor de recuperat, starea avansată de insolvabilitate a debitorului, prescrierea creanţei sînt doar cîteva elemente din care poate rezulta caracterul definitiv al pierderii pentru creanţele irecuperabile.

Ne edifică în bună măsură asupra provizioanelor pentru deprecierea creanţelor din conturile de debitori diverşi următorul exemplu: societatea comercială a vîndut pe credit unui terţ, pentru suma de 250000 lei, un utilaj complet amortizat, înregistrat la o valoare contabilă de 10000000 lei. Angajamentul cumpărătorului faţă de vînzător este stins doar pentru suma de 177000 lei, plătită prin virament bancar. Examinînd solvabilitatea lui la inventarierea efectuată la închiderea exerciţiului financiar „N", specialiştii unităţii patrimoniale constată că acesta pare a nu fi în stare să-şi îndeplinească integral obligaţia de plată; el este, deci, dubios. Gradul de recuperare a sumei rămase de încasat de la terţul înregistrat în contul 461 „Debitori diverşi", fiind evaluat la 60% din creanţă, pentru amortizarea impactului eventualelor pierderi asupra situaţiei financiare a unităţii patrimoniale, se constituie un provizion în sumă de 40000 lei [(118000 lei : 1,18 = 100000 lei × $\frac{40}{100}$ = 40000 lei sau 100000 lei × (100% – 60%) = 40000 lei]. În exerciţiul financiar „N+1", se scoate din evidenţă terţul, întrucît este declarat insolvabil. Cumpărătorul utilajului, considerat rău platnic în exerciţiul financiar respectiv („N+1"), îşi achită datoria în anul „N+2". Ciclul de înregistrări contabile corespunde conţinutului următoarelor operaţiuni economice:

1) scoaterea din evidenţă a utilajului integral amortizat, înregistrarea vînzării activului imobilizat şi încasarea prin virament bancar a sumei de 177000 lei:

			D	C
2813 „Amortizarea maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru"	=	2123 „Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	1000000	1000000
461 „Debitori diverşi"	=	% 7721 „Venituri din cedarea activelor" 4427 „TVA colectată"	295000	 250000 45000
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	461 „Debitori diverşi"	177000	177000

Scanned with OKEN Scanner

2) trecerea la creanțe dubioase, ca expresie a aplicării principiului sincerității în contabilitate, a dreptului societății comerciale în sumă de 118000 lei față de cel care a cumpărat utilajul (valoarea nominală a creanței, inclusiv TVA), constituirea unui provizion în valoare de 40000 lei pentru deprecierea creanței și închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru suma de 40000 lei:

			D	C
416 „Clienți incerți“	=	461 „Debitori diverși“	118000	118000
6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri“	=	496 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși“	40000	40000
121 „Profit și pierdere“	=	6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri“	40000	40000

3) trecerea pe pierderi în exercițiul financiar „N+1“ a debitorului declarat insolvabil, evidențierea taxei pe valoarea agăugată aferentă debitorului insolvabil scos din activ, virarea integrală a provizionului la venituri deoarece a devenit fără obiect, datorită înregistrării creanței dubioase, apreciate ca fiind irecuperabilă:

			D	C
6714 „Pierderi din debitori diverși“	=	416 „Clienți incerți“	100000	100000
4427 „TVA colectată“	=	416 „Clienți incerți“	18000	18000
496 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși“	=	7873 „Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri“	40000	40000

4) închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri cu soldul lor debitor (100000 lei) și, respectiv, creditor (40000 lei):

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	6714 „Pierderi din debitori diverși“	100000	100000
7873 „Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri“	=	121 „Profit și pierdere“	40000	40000

5) reactivarea cumpărătorului de utilaje în exercițiul financiar „N+2“ pentru suma de 118000 lei, inclusiv taxa pe valoarea agăugată aferentă, și încasarea creanței în totalitate:

			D	C
461 „Debitori diverși“	=	%	118000	
		754 „Venituri din creanțe reactivate“		100000
		4427 „TVA colectată“		18000

Scanned with OKEN Scanner

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	461 „Debitori diverși“	D 118000	C 118000

Pentru o mai bună înțelegere a problemei constituirii provizioanelor pentru deprecierea creanțelor cu caracter excepțional cuprinse în conturile de debitori diverși, luăm și următorul exemplu: la închiderea exercițiului financiar „N“, se constată că unitatea are în evidență cumpărătorul „A“ pentru o creanță certă de 177000 lei, din vînzări de acțiuni cotate, apreciată la inventar ca fiind irecuperabilă, datorită debitorului care se află într-o stare avansată de insolvabilitate, pentru care nu se mai constituie provizioane, deoarece deprecierea este în proporție de 100%, și persoana „B“, acționată în judecată, întrucît contestă plata facturii de 236000 lei din ziua de 10 septembrie întocmită pentru cesiuni de active imobilizate (terț în litigiu). Evoluția procesului pentru soluționarea litigiului, aflat încă în curs la finele exercițiului financiar „N“, arată că cel puțin 70% din suma contestată va fi recuperată. Ca urmare a deprecierii creanței, se constituie un provizion în sumă de 60000 lei (236000 lei : $\frac{118}{100}$ = 200000 lei × 30% = 60000 lei). Procesul se încheie în exercițiul financiar „N+1“ (20 ianuarie), iar persoana „B“ este obligată la plata integrală a sumei datorate (236000 lei), pe care o face peste cîteva zile. Înregistrările care se fac în anul financiar „N“ diferă de cele care se efectuează în exercițiul financiar „N+1“, astfel:

A) în exercițiul financiar „N“:

1) nu se face nici o înregistrare contabilă la data apariției litigiului cu persoana „B“ evidențiată în contul 461 „Debitori diverși“;

2) la închiderea exercițiului financiar, procesul pentru soluționarea litigiului cu această persoană fiind în curs, se procedează la înregistrarea cumpărătorului de active imobilizate în categoria debitorilor litigioși pentru suma de 236000 lei:

416 „Clienți incerți“	=	461 „Debitori diverși“	D 236000	C 236000

3) evaluarea și contabilizarea provizionului necesar ca urmare a deprecierii creanței [creanța la preț fără TVA × (100% – gradul de recuperare a creanței) = 236000 lei : 1,18 = 200000 lei × (100% – 70%) = 60000 lei], precum și închiderea contului corespunzător de cheltuieli:

			D	C
6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri“	=	496 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși“	60000	60000
121 „Profit și pierdere“	=	6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri“	60000	60000

Scanned with OKEN Scanner

4) evidenţierea direct pe pierderi a creanţei de 150000 lei, înscrise în contul 461 „Debitori diverşi", apreciată la inventar ca fiind irecuperabilă, pentru care nu se mai constituie provizioane, deoarece deprecierea este de 100%, înregistrarea taxei pe valoarea adăugată aferentă terţului „A", care aflîndu-se într-o stare avansată de insolvabilitate este scos din activ, şi închiderea contului respectiv de cheltuieli:

			D	C
6714 „Pierderi din debitori diverşi"	=	461 „Debitori diverşi"	150000	150000
4427 „TVA colectată"	=	461 „Debitori diverşi"	27000	27000
121 „Profit şi pierdere"	=	6714 „Pierderi din debitori diverşi"	150000	150000

B) în exerciţiul financiar „N+1":

1) încasarea creanţei de 236 000 lei, la finele anului „N", de la terţul înregistrat în categoria debitorilor litigioşi pentru această sumă, cînd procesul pentru soluţionarea litigiului era încă în curs:

			D	C
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	416 „Clienţi incerţi"	236000	236000

2) anularea provizionului de 60000 lei, devenit fără obiect, ca urmare a recuperării creanţei de 236000 lei, şi închiderea contului corespunzător de venituri pentru această sumă:

			D	C
496 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi"	=	7873 „Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri"	60000	60000
7873 „Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri"	=	121 „Profit şi pierdere"	60000	60000

Provizioanele pentru deprecierea creanţelor cu caracter excepţional, cuprinse în conturile de debitori diverşi, corectează în minus valoarea contabilă a creanţelor unităţii patrimoniale faţă de persoane fizice sau juridice pentru cesiuni de active imobilizate, vînzări de titluri mobiliare de plasament, debite provenite din avansuri de trezorerie etc. În bilanţul încheiat la sfîrşitul exerciţiului financiar „N", contul 496 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi" apare ca mărime a riscului de neîncasare a valorii creanţelor, ce poate interveni în perioada următoare datorită scoaterii din evidenţă a terţului înregistrat în categoria debitorilor litigioşi.

Operaţia de constituire a provizioanelor pentru deprecierea creanţelor cu caracter excepţional, cuprinse în conturile de debitori diverşi, a influenţat negativ rezultatul exerciţiului financiar „N" cu suma de 60000 lei. Nu putem spune acelaşi lucru pentru anul „N+1", întrucît anularea provizionului pentru suma de 60000 lei are ca efect creşterea profitului.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplele date sînt suficiente pentru a conchide că și provizioanele pentru deprecierea creanțelor cu caracter excepțional, cuprinse în conturile de debitori diverși, constituite la sfîrșitul anului precedent sau în cursul perioadei, se analizează și se regularizează la finele fiecărui exercițiu financiar ori la ieșirea din patrimoniu a creanțelor față de persoane fizice sau juridice pentru vînzări de active imobilizate, cesiuni de titluri mobiliare de plasament etc., după cum urmează:

a) dacă deprecierea creanțelor cu caracter excepțional cuprinse în conturile de debitori diverși este superioară provizionului existent, se debitează contul **6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri"** prin creditul contului 496 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși", pentru înregistrarea suplimentării provozionului constituit în exercițiul financiar precedent;

b) cînd provizioanele constituite trebuie diminuate sau anulate, ca urmare a recuperării ori a neîncasării creanțelor cu caracter excepțional din conturile de debitori diverși, respectiv cînd acestea devin parțial sau total fără obiect, se debitează contul 496 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși" prin creditul contului 7873 „Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri";

c) dacă se constată că o creanță înscrisă în contul 461 „Debitori diverși" este considerată irecuperabilă la inventar, ea se înregistrează direct în creditul acestui cont și în debitul contului **6714 „Pierderi din debitori diverși"**, fără a se mai constitui provizioane pentru o depreciere de 100%. Taxa pe valoarea adăugată aferentă debitorilor insolvabili scoși din activ se consemnează în debitul contului 4427 „TVA colectată" și în creditul contului 461 „Debitori diverși".

5.10.4. Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate

S-a arătat că provizioanele pentru riscuri și cheltuieli, cît și cele pentru deprecierea imobilizărilor, stocurilor, producției în curs de execuție, creanțelor și a titlurilor de plasament sînt consecința aplicării principiului prudenței în contabilitate. Spre deosebire de acestea, provizioanele reglementate nu decurg din aplicarea acestui principiu. Ele se constituie tot pe seama cheltuielilor, însă în baza unor dispoziții legale speciale, și sînt destinate acoperirii majorărilor de prețuri aferente stocurilor și a diferenței dintre amortismentele degresive (mai mari) și amortismentele lineare (mai mici). „Fiind create prin includerea unei cote-părți în cheltuielile excepționale ale întreprinderii, se influențează în mod indirect, prin reducere, rezultatul obținut. În felul acesta, se creează temporar un avantaj fiscal pentru întreprindere"[1]. De aceea, asemenea provizioane sînt o

[1] M. Ristea, *Noul sistem contabil din România*, Editura CARTIMEX, București, 1994, p. 46

Scanned with OKEN Scanner

componentă a capitalurilor proprii ale societății comerciale. Ele se trec în pasivul bilanțului, imediat după „subvenții pentru investiții", adică pe rîndul 55.

Evidența provizioanelor reglementate se realizează cu ajutorul contului de pasiv 141 „Provizioane reglementate". Numai corespondența între creditul acestui cont și debitul contului **6874 „Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate"** este în măsură să reflecte constituirea provizioanelor reglementate. Sumele reprezentînd diminuarea sau anularea provizioanelor reglementate se contabilizează în debitul primului cont și în creditul contului 7874 „Venituri excepționale din provizioane reglementate". Soldul contului care ține evidența provizioanelor reglementate nu poate fi decît creditor. El reprezintă provizioanele reglementate constituite.

Din conținutul contului 141 „Provizioane reglementate" știm care este valoarea provizioanelor constituite în baza unor prevederi legale exprese, dar nu sîntem în măsură să cunoaștem și felul provizioanelor astfel formate. Pentru o cunoaștere cît mai amănunțită a materiei înregistrate, provizioanele reglementate se evidențiază distinct în conturi analitice, deschise în cadrul contului respectiv de provizioane, pe feluri de provizioane reglementate, stabilite potrivit dispozițiilor legale prevăzute în acest scop.

Unul dintre subconturi urmărește existentul și mișcarea provizioanelor reglementate pentru majorarea prețurilor „instituite pentru a permite întreprinderilor să deducă (să scadă) din bazele de impozitare o fracțiune din beneficiile afectate pentru reconstituirea stocurilor, în caz de creștere importantă de prețuri"[1]. Reluarea în rezultatul exercițiului a provizioanelor reglementate pentru creșteri de prețuri are loc în anii în care creșterea prețurilor se atenuează. Ca urmare a acestei operațiuni profitul crește, iar provizioanele se înregistrează în baza de impozitare.

Iată un exemplu din care rezultă că societatea comercială „A" a constituit, la sfîrșitul anului „N", provizioane reglementate pentru **creșteri de prețuri,** în valoare de 600000 lei, întrucît se presupune că, față de un stoc de piese de schimb de 300000 lei, în anul „N+1", costul de achiziție a unui stoc identic va fi de 900000 lei. Provizionul se reia la venituri în anul în care creșterea prețurilor se atenuează. Ciclul de înregistrări contabile este următorul:

1) constituirea provizionului în valoare de 600000 lei (900000 lei – – 300 000 lei = 600000 lei) în exercițiul financiar „N" și închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru suma de 600000 lei:

6874 „Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate"	=	141 „Provizioane reglementate"	D 600000	C 600000

[1] N. Feleagă, I. Ionașcu, *Contabilitate financiară*, vol. 2. Editura Economica, București, 1993, p. 224

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	6874 „Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate“	600000	600000

2) reluarea provizionului la venituri în anul în care creșterea prețurilor se atenuează și transferarea soldului contului adecvat de venituri la cel de calcul al rezultatului exercițiului financiar „N+2“:

			D	C
141 „Provizioane reglementate“	=	7874 „Venituri excepționale din provizioane reglementate“	600000	600000
7874 „Venituri excepționale din provizioane reglementate“	=	121 „Profit și pierdere“	600000	600000

Și exemplul prezentat ne arată că includerea provizioanelor reglementate pentru creșteri de prețuri în cheltuielile excepționale ale unității patrimoniale permite acesteia să scadă din baza de impozitare suma de 600000 lei, dîndu-se naștere, astfel, unei facilități fiscale, prin reducerea impozitului pe profit în anul „N“. Provizionul reglementat de 600000 lei face parte din capitalurile proprii ale întreprinderii pînă cînd creșterea prețurilor se atenuează, ocazie cu care suma de 600000 lei se virează la venituri și, ca atare, sporește profitul ce urmează a fi impozitat.

Pînă aici, s-a evidențiat doar o singură categorie de provizioane reglementate, care nu este poate cea mai importantă. Celelalte au în vedere provizioanele reglementate pentru fluctuații de curs valutar, investiții și alte feluri de provizioane reglementate. Mai des întîlnite sînt **provizioanele reglementate pentru amortizările derogatorii.** Acestea reprezintă diferența dintre amortizarea degresivă (**numită și fiscală**) și amortizarea lineară (**numită și economică**) a categoriilor de mijloace fixe puternic influențate de efectele uzurii morale.

Spre deosebire de **amortizarea lineară**, care se calculează prin aplicarea cotei anuale de amortizare la valoarea de intrare a mijloacelor fixe, **amortizarea degresivă** presupune multiplicarea cotelor anuale de amortizare lineară cu unul din coeficienții următori prevăzuți de lege: 1,5 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix de amortizat este între 2 și 5 ani; 2,0 dacă această durată este între 5–10 ani și 2,5 dacă durata normală de utilizare este mai mare de 10 ani. Se obține, în felul acesta, **rata multiplicată (rata corijată)** care se aplică apoi la valoarea rămasă de amortizat. Ca urmare, amortizarea degresivă va fi mai mare în primii ani de utilizare a mijloacelor fixe și din ce în ce mai mică în anii următori.

Determinarea amortizării degresive se face avînd în vedere următoarele elemente:

1) cota (rata) anuală lineară de amortizare. Ea se stabilește cu ajutorul următoarei relații:

Scanned with OKEN Scanner

$$\mathbf{Ral} = \frac{\mathbf{100\%}}{\mathbf{N}}, \qquad (6)$$

în care:

Ral *reprezintă* rata anuală lineară de amortizare;
100% – valoarea contabilă a mijlocului fix;
N – durata de folosire a mijlocului fix.

2) rata multiplicată (corijată) de amortizare. Ea se stabilește în felul următor:

$$\mathbf{Rm} = \mathbf{Ral} \times \mathbf{K}, \qquad (7)$$

în care:

Rm *reprezintă* rata multiplicată de amortizare (rata degresivă);
Ral – rata anuală lineară de amortizare;
K – coeficientul multiplicator, prevăzut de lege, care variază în funcție de durata de viață a mijlocului fix.

3) anuitatea amortizării pentru primul exercițiu financiar. Amortizarea începe să fie calculată, pentru prima anuitate, de la data achiziționării mijlocului fix, și nu din momentul punerii lui în funcțiune ca în cazul amortizării lineare, cu ajutorul relației:

$$\mathbf{Aap} = \mathbf{Rm} \times \mathbf{Vc}, \qquad (8)$$

în care:

Aap *reprezintă* anuitatea amortizării calculată pentru primul exercițiu financiar;
Rm – rata multiplicată de amortizare (rata degresivă);
Vc – valoarea contabilă (valoarea de intrare) a mijlocului fix.

4) anuitățile degresive pentru exercițiile financiare următoare. Asemenea amortizări se calculează în exercițiile financiare viitoare conform relației următoare:

$$\mathbf{Adu} = \mathbf{Rm} \times \mathbf{Vra}, \qquad (9)$$

în care:

Adu *reprezintă* anuitățile degresive calculate pentru exercițiile financiare următoare;
Rm – rata multiplicată de amortizare (rata degresivă);
Vra – valoarea rămasă de amortizat (valoarea netă contabilă a bunului la închiderea exercițiului precedent, denumită și valoare reziduală).

La cele arătate, se mai adaugă și următoarea observație: în ultimii ani, cînd se constată că anuitatea amortizării calculată pentru exercițiul financiar este inferioară cîtului rezultat din împărțirea valorii rămase de amortizat la numărul de ani de parcurs, **se calculează amortismente egale pentru acești ultimi ani**[1].

[1] M. Ristea, Op. cit., p. 213

Scanned with OKEN Scanner

Şi pentru ca problema amortizării degresive să fie bine înţeleasă, luăm următorul exemplu: unitatea patrimonială achiziţionează în anul „N" (1 ianuarie) un utilaj a cărui valoare contabilă este de 800000 lei, iar durata normală de utilizare de 5 ani. Rata anuală lineară de amortizare este de 20%, adică: $\frac{100\%}{5 \text{ ani}} = 20\%$, coeficjentul de multiplicare prevăzut de lege este 2, iar rata degresivă (rata multiplicată de amortizare) reprezintă 40%, adică (20%× × 2 = 40%).

Mărimea amortismentelor rezultă din următoarele calcule:

a) *în exerciţiul financiar „N":*

A = Rm × Vc = 40% × 800000 lei = 320000 lei;

b) *în exerciţiul financiar „N+1":*

A = Rm × Vra = 40% × (800000 lei – 320000 lei) = 40% × × 480000 lei == 192000 lei;

c) *în exerciţiul financiar „N+2":*

A = Rm × Vra = 40% × [800000 lei – (320000 lei + 192000 lei)] = 40% × 288000 lei = 115 200 lei;

d) *în exerciţiile financiare „N+3" şi „N+4"* se calculează amortismente egale pentru acești ultimi ani [800000 lei – (320000 lei + 192000 lei + 115200 lei) = 172800 lei : 2 ani = 86400 lei], întrucît se constată că amortizarea determinată pentru anul **„N+3"** (40% × × 172800 lei = 69120 lei) este inferioară cîtului rezultat din împărţirea valorii rămase de amortizat la numărul de ani de parcurs (172800 lei : 2 ani = = 86400 lei). Numai astfel se poate obţine o valoare netă contabilă nulă la finele perioadei de amortizare (tab. 2).

TABELUL 2

MODUL DE CALCUL AL AMORTIZĂRII UTILAJULUI ÎN SISTEM DEGRESIV

(lei)

Anul	Baza de impozitare	Anuitatea	Amortizarea cumulată	Valoarea netă contabilă (Vnc)
„N"	800000	320000 (40% × 800000)	320000	480000 (800000 – 320000)
„N + 1"	480000	192000 (40% × 480000)	512000	288000 (800000 – 512000)
„N + 2"	288000	115200 (40% × 288000)	627200	173000 (800000 – 627000)
„N + 3"	172800	86400 (172800 : 2)	713600	86400 (800000 – 713600)
„N + 4"	86400	86400 (86400 : 1)	800000	0 (800000 – 800000)

Diferenţa dintre amortismentul degresiv **(numit şi fiscal)** şi cel calculat în funcţie de valoarea de intrare a mijloacelor fixe şi de durata normală de utilizare a acestora **(amortismentul linear)** constituie un ***amortisment derogatoriu.*** El

Scanned with OKEN Scanner

se înregistrează sub forma unui provizion reglementat în debitul contului **6874 „Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate“** și în creditul contului 141 „Provizioane reglementate“.

Amortizarea lineară se contabilizează, așa cum s-a arătat, ca o cheltuială de exploatare. Ea rectifică valoarea imobilizărilor în bilanț. Spre deosebire de amortizarea care corespunde deprecierii reale a mijloacelor fixe, amortismentul derogatoriu, care este un complement de amortizare ce depășește anuitatea amortizării lineare, face parte din capitalurile proprii ale unității patrimoniale. **El se înscrie în pasivul bilanțului și face obiectul deductibilității fiscale.**

Plecînd de la utilajul achiziționat în anul „N“ (1 ianuarie) la un preț de 800000 lei, ce are o durată normală de utilizare de 5 ani, cele două categorii de amortizări se calculează ca în tabelul 3.

TABELUL 3

MODUL DE CALCUL AL AMORTIZĂRII UTILAJULUI

(lei)

Anul	Amortizarea economică (lineară)	Amortizarea degresivă (fiscală)	Amortismente derogatorii (provizioane reglementate)
„N“	160000	320000	+ 160000 (320000 – 160000)
„N + 1“	160000	192000	+ 32000 (192000 – 160000)
„N + 2“	160000	115200	– 44800 (115200 – 160000)
„N + 3“	160000	86400	– 73600 (86400 – 160000)
„N + 4“	160000	86400	– 73600 (86400 – 160000)
TOTAL	800000	800000	0 (192000 – 192000)

Contabilizarea datelor prezentate în tabelul 3 se face în felul următor:

A) în exercițiul financiar „N“:

1) evidențierea cheltuielilor cu amortizarea corespunzătoare deprecierii reale a utilajului achiziționat (**contabilizarea amortismentului linear**) și repartizarea amortizării economice la fondul de dezvoltare în sumă de 160000 lei:

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru“	160000	160000
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare“	=	111 „Fondul de dezvoltare“	160000	160000

Scanned with OKEN Scanner

2) constituirea provizionului reglementat pentru suma de 160000 lei (320000 lei – 160000 lei = + 160000 lei), ce devine ***deductibil*** **în calculul rezultatului fiscal**, și închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli:

			D	C
6874 „Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate“	=	141 „Provizioane reglementate“	160000	160000
121 „Profit și pierdere“	=	%	320000	
		6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		160000
		6874 „Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate“		160000

După cum se constată, în anul „*N*“ unitatea patrimonială contabilizează atît cheltuiala cu amortizarea justificată economic (lineară), cît și cheltuiala excepțională cu provizionul reglementat, ca urmare a practicării amortizării degresive. În felul acesta, se asigură amortizarea a 40% din valoarea utilajului [(160000 lei + 160000 lei = 320000 lei : 800000 lei) × 100 = 40%].

B) în exercițiul financiar „N + 1“:

1) contabilizarea amortismentului linear în valoare de 160000 lei și constituirea fondului de dezvoltare pe seama amortizării:

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru“	160000	160000
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare“	=	111 „Fondul de dezvoltare“	160000	160000

2) constituirea provizionului reglementat pentru suma de 32000 lei (192000 lei – 160000 lei = 32000 lei), ce devine ***deductibil*** **în calculul rezultatului fiscal**, și închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli:

			D	C
6874 „Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate“	=	141 „Provizioane reglementate“	32000	32000
121 „Profit și pierdere“	=	6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	160000	160000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	6874 „Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate“	32000	32000

Se observă că și în anul „N + 1“ unitatea contabilizează atît cheltuiala cu amortizarea lineară (160000 lei), cît și cheltuiala excepțională cu provizionul reglementat. Se asigură, astfel, amortizarea a 24% din valoarea utilajului [(160000 lei + 32000 lei = 192000 lei : 800000 lei) × 100 = 24%].

C) în exercițiul financiar „N + 2“:

1) înregistrarea amortismentului linear pentru suma de 160000 lei, repartizarea amortizării economice la fondul de dezvoltare și închiderea contului corespunzător de cheltuieli:

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru“	160000	160000
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare“	=	111 „Fondul de dezvoltare“	160000	160000
121 „Profit și pierdere“	=	6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	160000	160000

2) din comparația amortismentului fiscal (115200 lei) cu amortismentul justificat economic (160000 lei) reiese că primul indicator este mai mic decît cel de-al doilea cu 44800 lei (115200 lei – 160000 lei = - 44800 lei). Apare, prin urmare, necesitatea virării la venituri excepționale a provizionului reglementat (44800 lei), care se evidențiază astfel:

			D	C
141 „Provizioane reglementate“	=	7874 „Venituri excepționale din provizioane reglementate“	44800	44800
7874 „Venituri excepționale din provizioane reglementate“	=	121 „Profit și pierdere“	44800	44800

Reiese, așadar, că în anul „*N* + 2“ unitatea patrimonială contabilizează doar cheltuiala cu amortizarea liniară, ce asigură amortizarea a 20% din valoarea utilajului [(160000 lei : 800000 lei) × 100 = 20%], precum și reintegrarea în rezultatul fiscal a unui venit excepțional (44800 lei) provenind din provizioane reglementate. Soldul contului 141 „Provizioane reglementate“ este la finele anului „*N* + 2“ de 147200 lei (192000 lei – 44800 lei = 147200 lei).

Scanned with OKEN Scanner

D) în exercițiul financiar „N + 3“:

1) consemnarea amortismentului pentru depreciere, repartizarea amortizării lineare la fondul de dezvoltare și închiderea contului corespunzător de cheltuieli pentru suma de 160000 lei:

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru“	160000	160000
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare“	=	111 „Fondul de dezvoltare“	160000	160000
121 „Profit și pierdere“	=	6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	160000	160000

2) reintegrarea în rezultatul fiscal, sub forma venitului excepțional, a unui provizion reglementat (73600 lei), întrucît cheltuiala cu amortizarea degresivă (86400 lei) este inferioară amortizării justificate economic (160000 lei):

			D	C
141 „Provizioane reglementate“	=	7874 „Venituri excepționale din provizioane reglementate“	73600	73600
7874 „Venituri excepționale din provizioane reglementate“	=	121 „Profit și pierdere“	73600	73600

Și în anul *„N + 3“* se asigură amortizarea utilajului pe seama amortizării lineare în proporție de 20%, cît și reintegrarea în rezultatul fiscal a unui venit excepțional de 73600 lei. Soldul contului 141 „Provizioane reglementate“ este la finele anului *„N + 3“* mult mai mic [192000 lei – (44800 lei + 73600 lei) = = 73600 lei] decît cel de la sfîrșitul exercițiului financiar *„N + 2“* (147200 lei).

E) în exercițiul financiar „N + 4“ se repetă înregistrările de la punctul (D) în totalitate (1+2). La finele acestui exercițiu financiar, soldul contului 141 „Provizioane reglementate“ este egal cu zero, întrucît provizioanele constituite sînt reluate la venituri excepționale în totalitate. Reintegrările anuale în rezultat ale provizioanelor reglementate (44800 lei + 73600 lei + + 73600 lei = 192000 lei), efectuate la sfîrșitul anilor „N + 2“, „N + 3“ și „N + 4“, compensează amortismentul derogatoriu înregistrat în exercițiile financiare *„N“* și *„N + 1“* (160000 lei + 32000 lei = 192000 lei).

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 6

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU IMPOZITUL PE PROFIT

S-a arătat mai înainte că în conturile de cheltuieli se înregistrează, în funcție de natura lor, cheltuielile efectuate de unitatea patrimonială în cursul exercițiului financiar. Veniturile brute obținute ca rezultate ale activităților de exploatare, financiare și excepționale se contabilizează cu ajutorul conturilor de venituri. La sfîrșitul exercițiului financiar, se închid conturile de cheltuieli și cele de venituri prin **contul de rezultate (121 „Profit și pierdere“)**.

Rezultatul exercițiului, respectiv profitul sau pierderea, se determină ca diferență dintre veniturile și cheltuielile exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății lor. El face parte din capitalurile proprii ale unității patrimoniale, fiind înscris în pasivul bilanțului.

6.1. Componentele rezultatului exercițiului financiar

Potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, **rezultatul exercițiului (profitul sau pierderea) cuprinde rezultatul curent, rezultatul excepțional și impozitul pe profit.** Obținerea rezultatului curent este consecința operațiunilor de exploatare și a celor financiare desfășurate de o unitate patrimonială într-o perioadă de gestiune. La stabilirea mărimii rezultatului curent se ia în considerație rezultatul din exploatare (***Rep***) și cel financiar (***Rf***), conform relației următoare:

$$Rc = (Vep - Chep) + (Vf - Chf), \qquad (10)$$

în care:

Rc	reprezintă	rezultatul curent;
Vep	–	veniturile din exploatare;
Vf	–	veniturile financiare;
Chep	–	cheltuielile de exploatare;
Chf	–	cheltuielile financiare;
Vep – Chep = Rep	–	rezultatul din exploatare;
Vf – Chf = Rf	–	rezultatul financiar.

O unitate patrimonială poate efectua și operațiuni excepționale, care nu sînt legate de activitatea normală, curentă a acesteia. Asemenea operațiuni dau naștere la venituri și cheltuieli excepționale. Diferența dintre veniturile și cheltuielile excepționale reprezintă ***rezultatul excepțional.***

Veniturile din exploatare provin din:

a) *desfacerea produselor și a mărfurilor cumpărate în scopul vînzării ca atare*, reflectate cu ajutorul conturilor adecvate din grupa *70 „Venituri din vînzări de produse, mărfuri, servicii prestate și din alte activități"*;

b) *realizarea lucrărilor executate și serviciilor prestate, valorificarea studiilor și contractelor de cercetare, concesionarea unor activități sau capacități de producție, închirierea de bunuri, efectuarea de activități diverse*, cum sînt: servicii prestate în interesul personalului, punerea la dispoziția terților a personalului unității, valorificarea ambalajelor, locații și comisioane diverse, alte activități prestate terților. Aceste categorii de venituri sînt contabilizate cu ajutorul conturilor corespunzătoare din grupa *70 „Venituri din vînzări de produse, mărfuri, servicii prestate și din alte activități"*;

c) *producția stocată.* Costul producției, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfîrșitul perioadei, prețul de înregistrare al produselor finite, semifabricatelor, produselor reziduale, animalelor și păsărilor, ambalajelor, baracamentelor și amenajărilor provizorii obținute din producție proprie, precum și diferențele de preț în plus aferente produselor și animalelor din producție proprie se evidențiază cu ajutorul contului *711 „Venituri din producția stocată"*;

d) *producția de imobilizări necorporale și corporale realizată în regie proprie.* Veniturile din producția de imobilizări necorporale sînt reflectate în contul *721 „Veniturile din producția de imobilizări necorporale"*, în timp ce pentru contabilizarea celor din producția de imobilizări corporale se utilizează contul *722 „Venituri din producția de imobilizări corporale"*;

e) *subvenții de exploatare, creanțe reactivate și din alte surse decît cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.* Contul *741 „Venituri din subvenții de exploatare"* ține evidența subvențiilor de exploatare primite sau ce urmează a fi primite pentru acoperirea pierderilor și diferențelor de preț, în timp ce veniturile din creanțe reactivate se înregistrează în creditul contului *754 „Venituri din creanțe reactivate"*. Pentru contabilizarea veniturilor realizate din alte surse se utilizează contul *758 „Alte venituri din exploatare"*;

f) *provizioane privind exploatarea.* Consemnarea în contabilitate a veniturilor obținute din anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli, pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale și a celor în curs, pentru deprecierea stocurilor, producției în curs de execuție și a creanțelor-clienți implică folosirea contului *781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"*, care se dezvoltă în patru subconturi operaționale.

Veniturile din vînzarea produselor finite, semifabricatelor și produselor reziduale, din lucrări executate și din servicii prestate, din studii, cercetări,

Scanned with OKEN Scanner

redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi din activităţile anexe formează **producţia vîndută.** Suma algebrică dintre aceasta, producţia stocată şi cea imobilizată reprezintă **producţia exerciţiului.** Mărimea acestui indicator este componenta esenţială a **veniturilor din exploatare**, dar nu unica. Asemenea venituri includ, de asemenea, şi pe cele obţinute din vînzarea mărfurilor, din subvenţii de exploatare, din creanţe reactivate şi din alte surse decît cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activităţii de exploatare, precum şi veniturile din provizioane privind exploatarea, potrivit relaţiei:

$$\mathbf{Vep = Vm + Vpv + Vps + Vpi + Vse + Vcr + Ave + Vpe,} \qquad (11)$$

în care:

Vep reprezintă veniturile din exploatare;
Vm – veniturile obţinute din vînzarea mărfurilor;
Vpv – veniturile din producţia vîndută;
Vps – veniturile din producţia stocată (+/–);
Vpi – veniturile din producţia de imobilizări;
Vse – veniturile din subvenţii de exploatare;
Vcr – veniturile din creanţe reactivate;
Ave – alte venituri din exploatare;
Vpe – veniturile din provizioane privind activitatea de exploatare.

Veniturilor din exploatare li se impută cheltuielile de exploatare, reprezentate de consumurile de materii prime, materiale consumabile, energie, apă, uzura obiectelor de inventar, costul de achiziţie al baracamentelor, amenajărilor provizorii, animalelor şi păsărilor, cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terţi, cele cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate, cheltuielile cu personalul, pierderile din creanţe şi cheltuielile de exploatare privind amortizările şi provizioanele. Conturile de cheltuieli de exploatare şi cele de venituri din exploatare se închid la sfîrşitul exerciţiului financiar prin **contul de rezultate (121 „Profit şi pierdere“).** Cheltuielile de exploatare se repartizează asupra **rezultatului din exploatare**, iar veniturile din exploatare se încorporează în acesta. **Rezultatul din exploatare poate fi profit** (cînd veniturile din exploatare depăşesc cheltuielile de exploatare) **sau pierdere** (cînd cheltuielile de exploatare sînt mai mari decît veniturile din exploatare).

În veniturile financiare se includ dividendele aferente titlurilor de participare, evidenţiate în creditul contului *761 „Venituri din participaţii“*, dividendele aferente titlurilor imobilizate ale activităţii de portofoliu şi altor imobilizări financiare, contabilizate cu ajutorul contului *762 „Venituri din alte imobilizări financiare“*, dobînzile aferente creanţelor imobilizate, înregistrate în creditul contului *763 „Venituri din creanţe imobilizate“*, diferenţele favorabile dintre valoarea contabilă a titlurilor de plasament şi preţul de cesiune, dobînzile cuvenite pentru disponibilităţile din conturile bancare, pentru împrumuturile acordate etc. Pentru evidenţa veniturilor nete rezultate din vînzarea titlurilor de

Scanned with OKEN Scanner

plasament, se foloseşte contul *764 „Venituri din titluri de plasament"*, iar pentru contabilizarea veniturilor financiare din dobînzile menţionate se utilizează contul *766 „Venituri din dobînzi"*.

Se includ în calculul veniturilor financiare, de asemenea, veniturile din diferenţe de curs valutar, reflectate în creditul contului *765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"*, valoarea sconturilor obţinute de la furnizori sau alţi creditori, contabilizate cu ajutorul contului *767 „Venituri din sconturi obţinute"*, veniturile financiare realizate din alte surse decît cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activităţii financiare, precum şi sumele reprezentînd diminuarea sau anularea provizioanelor privind deprecierea imobilizărilor financiare, titlurilor de plasament şi a creanţelor-decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii, ca şi valoarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli reluate la venituri financiare. Penultima categorie de venituri se înregistrează cu ajutorul contului *768 „Alte venituri financiare"*, iar pentru evidenţa veniturilor financiare din provizioane se utilizează contul *786 „Venituri financiare din provizioane"*, care se dezvoltă în două subconturi operaţionale.

Potrivit elementelor expuse mai sus, veniturile financiare pot fi calculate după formula următoare:

$$\mathbf{Vf = Vp + Vaif + Vci + Vtp + Vdc + Vd + Vs + Avf + Vfp,} \qquad (12)$$

în care:

Vf reprezintă veniturile financiare;
Vp – veniturile din participaţii;
Vaif – veniturile din alte imobilizări financiare;
Vci – veniturile din creanţe imobilizate;
Vtp – veniturile din titlurile de plasament;
Vdc – veniturile din diferenţele de curs valutar;
Vd – veniturile din dobînzi;
Vs – veniturile din sconturile obţinute;
Avf – alte venituri financiare;
Vfp – veniturile financiare din provizioane.

Conturile de cheltuieli financiare şi cele de venituri financiare se închid la finele exerciţiului financiar prin **contul de rezultate (121 „Profit şi pierdere")**. Cheltuielile financiare se repartizează asupra **rezultatului financiar**, iar veniturile financiare se încorporează în acesta. **Rezultatul financiar poate fi profit** (cînd veniturile financiare depăşesc cheltuielile financiare) **sau pierdere** (cînd cheltuielile financiare sînt mai mari decît veniturile financiare). **Din sumarea rezultatului financiar cu rezultatul exploatării rezultă rezultatul curent al exerciţiului.**

Veniturile din donaţii primite cu titlu gratuit, din drepturi de personal neridicate după prescrierea acestora, sumele reprezentînd penalităţi şi despăgubiri primite, preţul de vînzare al activelor imobilizate cedate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, cotele-părţi de subvenţii pentru investiţii virate asupra rezultatului exerciţiului, sumele reprezentînd diminuarea sau anularea provizioanelor reglementate, cele provenind din reluări de provizioane pentru

Scanned with OKEN Scanner

deprecierea excepțională a debitorilor diverși și din provizioane pentru riscuri și cheltuieli cu caracter excepțional formează **veniturile excepționale.** Contabilitatea acestor venituri se realizează cu ajutorul conturilor *771 „Venituri excepționale din operații de gestiune"*, ce se dezvoltă în două subconturi operaționale, *772 „Venituri din operații de capital"*, structurat în trei conturi sintetice de gradul II, și *787 „Venituri excepționale din provizioane"*, divizat în trei subconturi operaționale.

Avînd în vedere elementele prezentate anterior, veniturile excepționale pot fi determinate conform relației următoare:

$$\mathbf{Vex = Vdp + Aveg + Vcd + Si + Avec + Vep,} \qquad (13)$$

în care:

Vex reprezintă veniturile excepționale;
Vdp – veniturile din despăgubiri și penalități;
Aveg – alte venituri excepționale din operații de gestiune;
Vcd – veniturile din cedarea activelor;
Si – subvențiile pentru investiții virate la venituri;
Avec – alte venituri excepționale din operații de capital;
Vep – veniturile excepționale din provizioane.

Și conturile de cheltuieli excepționale, ca și cele de venituri excepționale, se închid la finele anului tot prin **cel de rezultate (contul 121 „Profit și pierdere").** Cheltuielile excepționale se repartizează asupra **rezultatului excepțional,** iar veniturile excepționale se încorporează în acesta. **Rezultatul excepțional poate fi profit** (cînd veniturile excepționale depășesc cheltuielile excepționale) sau **pierdere** (cînd cheltuielile excepționale sînt mai mari decît veniturile excepționale).

Rezultatul exercițiului financiar (contul 121 „Profit și pierdere") reprezintă suma dintre rezultatul curent și rezultatul excepțional, diminuată cu impozitul pe profit, adică:

$$\mathbf{Rco = (Rc + Rex) - Ip = (Rep + Rf + Rex) - Ip,} \qquad (14)$$

în care:

Rco reprezintă rezultatul exercițiului (rezultatul contabil);
Rc – rezultatul curent (*Rep* + *Rf*);
Rex – rezultatul excepțional (*Vex* – *Chex*);
Ip – impozitul pe profit;
Rep – rezultatul din exploatare (*Vep* – *Chep*);
Rf – rezultatul financiar (*Vf* – *Chf*).

Decontarea veniturilor și a cheltuielilor la finele exercițiului financiar se face, așadar, prin intermediul **contului 121 „Profit și pierdere".** În final, ultimul cont consemnează rezultatul exercițiului dat de soldul lui care este supus repartizării. Cel creditor evidențiază rezultatul exercițiului financiar sub forma profitului, iar soldul debitor al contului 121 „Profit și pierdere" redă rezultatul

Scanned with OKEN Scanner

sub formă de pierdere. În felul acesta, contul 121 „Profit și pierdere" realizează legătura dintre conturile de cheltuieli și de venituri, pe de o parte, și conturile de bilanț, pe de altă parte. Astfel, soldul său creditor reprezintă ***profitul creat*** ca sursă de finanțare în urma excedentului veniturilor asupra cheltuielilor, iar ***pierderea*** exprimă valoarea bunurilor economice nerecuperate ca urmare a excedentului cheltuielilor asupra veniturilor.

6.2. Aspecte legate de contabilizarea cheltuielilor cu impozitul pe profit

Atît la venituri, cît și la cheltuieli, decontarea se face cont cu cont, ceea ce permite obținerea și a altor indicatori de mare importanță în analiza economico-financiară a unității patrimoniale. Decontarea se începe cu veniturile și cheltuielile de exploatare, continuă cu cele financiare și de natură excepțională, pentru ca, în final, repartizarea (decontarea) cheltuielilor cu impozitul pe profit asupra rezultatului să constituie ultima etapă.

6.2.1. Plătitorii impozitului pe profit

Potrivit Ordonanței Guvernului României nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, sînt obligați la plata acestui venit bugetar următorii contribuabili:

a) **persoanele juridice române, pentru profitul impozabil obținut din orice activitate desfășurată, atît în România, cît și în străinătate.** Se au în vedere **regiile autonome,** indiferent de subordonare, **societățile comerciale,** indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare de capital străin sau cu capital integral străin, **societățile agricole, organizațiile cooperatiste, instituțiile financiare și de credit și alte asemenea persoane juridice române;**

b) **persoanele juridice străine** (companii, fundații, asociații, organizații, trusturi și orice entități similare), **înființate și organizate în conformitate cu legile unei alte țări, care își desfășoară activitatea, integral sau parțial, prin intermediul unui sediu permanent autorizat să funcționeze în România.** Prin ***sediu permanent*** se înțelege locul prin intermediul căruia orice activitate a unei persoane fizice sau juridice străine este, total sau parțial, condusă direct sau prin intermediul unui **agent dependent.** Prin ***agent dependent*** se înțelege intermediarul, persoana fizică, juridică sau altă entitate, care își desfășoară activitatea în România în numele, pe contul și sub controlul unei persoane străine, în baza unui înscris între aceștia, cu excepția reprezentanțelor autorizate să funcționeze pe teritoriul României, care aparțin firmelor străine. **Sediul pemanent include:** un birou, inclusiv de conducere, o sucursală, o agenție, o fabrică, un magazin, un atelier, o mină, un loc de extracție a gazelor și petrolului sau orice alt loc din care se extrag resurse naturale. Un șantier de construcții sau un loc unde au fost aduse echipamente pentru construcții, un proiect de montaj

Scanned with OKEN Scanner

sau de instalare, activităţile de supraveghere, consultanţă şi furnizare de servicii pentru acelaşi proiect sau proiecte conexe, devin sediu permanent dacă au o durată mai mare de 12 luni. **Un sediu permanent nu include:** folosirea de spaţii pentru depozitare sau distribuire de mărfuri; menţinerea unor stocuri de mărfuri şi bunuri aparţinînd unei activităţi, doar pentru stocarea şi distribuirea acestora; menţinerea unor stocuri de mărfuri aparţinînd unei activităţi, pentru distribuirea lor către o altă activitate şi menţinerea unui loc pentru colectare de informaţii sau prestarea unor lucrări pregătitoare sau auxiliare;

c) **persoanele juridice şi fizice străine care desfăşoară activităţi în România ca partener într-o asociere ce nu dă naştere unei persoane juridice, pentru toate veniturile rezultate din activitatea desfăşurată în România.** Asemenea persoane sînt considerate, deci, contribuabili atunci cînd participă în baza unui contract de asociere la realizarea de activităţi în scopul obţinerii de profit sau cînd participă la orice asociere cu persoane juridice sau fizice române, ce se bazează pe împărţirea între asociaţi a profiturilor rezultate din activitatea desfăşurată. Contribuabilii menţionaţi la literele (a), (b) şi (c) se grupează, din punct de vedere fiscal, în contribuabili mici şi contribuabili mari;

d) **asocierile dintre persoane fizice române şi persoane juridice române care nu dau naştere unei persoane juridice, pentru veniturile realizate, atît în România, cît şi în străinătate, denumite contribuabili.** Ei sînt consideraţi, potrivit HG nr. 759 din 29 septembrie 1995 pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, **contribuabili mici.** Astfel de persoane române, partenere într-un contract de asociere, conform Codului comercial şi altor dispoziţii legale în materie, sînt obligate la plata impozitului pe profitul realizat dintr-o activitate desfăşurată potrivit contractului, **caz în care impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reţine şi se varsă de către persoana juridică.** Aici se încadrează şi persoanele juridice şi fizice române care participă la orice asociere cu persoane juridice române ce se bazează pe împărţirea între asociaţi a profiturilor rezultate din activitatea desfăşurată;

e) **veniturile şi cheltuielile persoanelor juridice fără scop lucrativ ce se iau în calcul la determinarea profitului impozabil sînt numai cele aferente activităţilor economice desfăşurate cu scopul obţinerii de profit.** În această categorie de contribuabili se cuprind: asociaţiile, fundaţiile, organizaţiile sindicale şi celelalte organizaţii cu caracter obştesc, cultele religioase, partidele politice, precum şi altele asemenea, înfiinţate cu scopul desfăşurării de activităţi nelucrative, fără a urmări obţinerea de profit, caz în care nu devin subiect al impozitării.

Veniturile obţinute din activităţi fără scop lucrativ ale acestor contribuabili şi care nu sînt impozabile includ: cotizaţiile membrilor,

Scanned with OKEN Scanner

contribuţiile băneşti sau în natură ale membrilor şi simpatizanţilor, donaţiile şi sumele sau bunurile primite prin sponzorizare, dobînzile şi dividendele obţinute din plasarea disponibilităţilor rezultate din asemenea venituri şi alte venituri de aceeaşi natură. Veniturile şi cheltuielile aferente activităţilor desfăşurate cu scopul obţinerii de profit se evidenţiază distinct din punct de vedere contabil, iar calculul impozitului pe profitul rezultat se efectuează după metodologia contribuabililor mici.

Sînt exceptate de la plata impozitului pe profit trezoreria statului pentru operaţiunile din fondurile publice derulate prin contul general al trezoreriei, instituţiile publice pentru fondurile publice constituite, inclusiv pentru veniturile extrabugetare şi disponibilităţile realizate şi utilizate potrivit Legii nr. 10/1991 privind finanţele publice, dacă legea nu prevede altfel.

6.2.2. Cotele de impozitare

Cota de impozit pe profit este de *38%*, cu următoarele excepţii:

a) contribuabilii avizaţi şi atestaţi de Ministerul Finanţelor în condiţiile legii, care obţin venituri şi în **domeniul jocurilor de noroc**, precum şi cei care obţin venituri din **activitatea barurilor de noapte şi a cluburilor de noapte**, plătesc o cotă adiţională de impozit de *22%* asupra părţii din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor realizate din aceste activităţi în volumul total al veniturilor. Contribuabilii care intră sub incidenţa acestor prevederi au obligaţia evidenţierii distincte a veniturilor din jocuri de noroc şi din activitatea barurilor şi cluburilor cu program de noapte;

b) în cazul Băncii Naţionale a României, cota de impozit pe profit este de ***80%*** şi se aplică asupra veniturilor rămase după scăderea cheltuielilor deductibile şi a fondului de rezervă, potrivit legii. Aceasta înseamnă că B.N.R. calculează profitul impozabil în mod asemănător calculului pentru micii contribuabili;

c) profitul impozabil al unei persoane juridice străine realizat **printr-un sediu permanent în România** se impozitează cu o cotă adiţională de impozit pe profitul acesteia de ***6,2%***. Sediile permanente, prin intermediul cărora persoanele juridice străine îşi desfăşoară activitatea, parţial sau total, în România, calculează profitul impozabil potrivit metodologiei utilizate de marii contribuabili.În cazul acestor entităţi, impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei de ***44,2%*** (38%+6,2%=44,2%) asupra profitului impozabil calculat potrivit metodologiei utilizate de marii contribuabili, caz în care **nu se mai aplică impozitul pe dividende.** Cota de impozit de *6%* nu se aplică în cazul societăţilor comerciale

Scanned with OKEN Scanner

persoane juridice române cu participare de capital străin sau cu capital integral străin;

d) cota de impozit pe profit în cazul contribuabililor care realizează anual cel puţin 80% din venituri din agricultură este de **25%**. Se au în vedere contribuabilii care realizează anual cel puţin 80% din veniturile obţinute în activitatea desfăşurată în domeniul **culturii vegetale** (cerealelor, leguminoaselor pentru boabe, legumelor, cartofilor, plantelor tehnice şi de nutreţ, plantelor medicinale şi aromatice, pomicultură, viticultură), **creşterii animalelor** (bovinelor, porcinelor, ovinelor, caprinelor, cabalinelor, bubalinelor, păsărilor, albinelor, viermilor de mătase, animalelor de blană) **pentru prăsilă, producţie, reproducţie, selecţie şi în piscicultură**, din care se obţin materii prime, cu sau fără prelucrarea ulterioară a acestora pe capacităţi proprii.

Suma impozitului pe profit datorată este egală cu profitul impozabil înmulţit cu cota respectivă de impozit. ***Suma impozitului pe profit ce urmează a fi plătită este suma impozitului astfel determinată, diminuată cu creditele fiscale reglementate şi permise prin ordonanţă.***

Nu sînt considerate venituri din agricultură şi nu intră sub incidenţa prevederilor ordonanţei următoarele:

1) veniturile obţinute din cultura florilor, plantelor ornamentale şi tutunului;

2) veniturile realizate din activitatea de pescuit (oceanic, maritim, fluvial, din rîuri, bălţi şi lacuri), cu excepţia cazurilor cînd sînt amenajate pentru creşterea peştilor.

6.2.3. Gruparea contribuabililor din punct de vedere fiscal

Din acest punct de vedere, contribuabilii se împart în contribuabili mici şi contribuabili mari.

Prin ***contribuabil mic*** se înţelege contribuabilul care într-un an fiscal îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:

a) **este o persoană juridică română a cărei cifră de afaceri nu a depăşit 10 miliarde lei într-o perioadă de 12 luni, care se încheie la data de 30 noiembrie a anului fiscal precedent;**

b) **nu are mai mult de 299 salariaţi permanenţi la începutul anului fiscal;**

c) **acesta a fost mic contribuabil în toţi anii fiscali de la înfiinţarea sa.**

Începînd cu anul 1996, condiţia prevăzută la litera (c) va fi dată de statutul contribuabilului (mare sau mic) pe care l-a avut în anul 1995, ţinînd seama şi de dispoziţiile următoare din ordonanţă: un contribuabil poate să opteze, la cerere, să nu fie tratat ca un mic contribuabil; cererea se aprobă de Ministerul Finanţelor şi

Scanned with OKEN Scanner

în cazul aprobării este irevocabilă. Aprobarea operează de la 1 ianuarie a anului fiscal următor.

Suma de 10 miliarde lei se actualizează, anual, de către contribuabili în funcţie de indicele de inflaţie aferent perioadei de 12 luni, care se încheie la data de 30 noiembrie a anului fiscal precedent. Astfel, pentru anul 1997, suma de 10 miliarde lei se actualizează în funcţie de indicele de inflaţie dintre luna decembrie 1995 şi luna noiembrie 1996.

Unităţile patrimoniale care nu îndeplinesc condiţiile menţionate anterior sînt considerate ***contribuabili mari.*** Prin urmare, sînt consideraţi contribuabili mari acei contribuabili care îndeplinesc una din următoarele condiţii:

1) cifra de afaceri este mai mare de 10 miliarde lei şi numărul salariaţilor permanenţi la începutul anului fiscal este mai mare de 299 salariaţi;

2) cifra de afaceri este mai mică de 10 miliarde lei şi numărul de salariaţi permanenţi la începutul anului fiscal este mai mare de 299 salariaţi;

3) cifra de afaceri este mai mare de 10 miliarde lei şi numărul de salariaţi permanenţi la începutul anului fiscal este mai mic de 299 salariaţi. Anul fiscal începe la 1 ianuarie al fiecărui an şi se sfîrşeşte la 31 decembrie al aceluiaşi an.

Ca urmare a existenţei celor două categorii de contribuabili şi profitul impozabil se determină în mod diferit. Aspect pe care îl realizăm în cele ce urmează.

6.2.4. Determinarea profitului impozabil pentru contribuabilii mari

Profitul impozabil **anual** se determină pentru contribuabilii mari ca diferenţă între activul din bilanţul de la sfîrşitul anului fiscal, diminuat cu obligaţiile, şi activul de la începutul anului fiscal, diminuat cu obligaţiile aferente, minus aportul efectuat la capitalul social în cursul anului şi veniturile stabilite prin Ordonanţa nr. 70/1994 ca fiind neimpozabile, plus cheltuielile nedeductibile prevăzute de către această ordonanţă şi alte elemente prevăzute în bilanţul contabil, în funcţie de specificul activităţii contribuabilului. Relaţia de calcul este următoarea:

$$Rfs=(An-On)-(Aî-Oî)-Apn+Rcsn-Ed+End, \quad (15)$$

în care:

Rfs	reprezintă	rezultatul fiscal (profitul impozabil sau pierderea fiscală a exerciţiului);
An	–	activul din bilanţul de la sfîrşitul anului fiscal;
On	–	obligaţiile din bilanţul de la sfîrşitul anului fiscal;
An-On=Pn	–	patrimoniul net de la sfîrşitul anului fiscal;
Aî	–	activul din bilanţul de la începutul anului fiscal;
Oî	–	obligaţiile din bilanţul de la începutul anului fiscal;
Aî-Oî=Pî	–	patrimoniul net de la începutul anului fiscal;

Scanned with OKEN Scanner

Apn	reprezintă	aportul efectuat la capitalul social în cursul anului fiscal;
Rcsn	–	rambursarea capitalului social în cursul anului fiscal (plăți în bani sau în natură efectuate în favoarea acționarilor și asociaților);
Ed	–	elementele deductibile sub forma veniturilor din dividende încasate de contribuabili de la o persoană juridică română, precum și veniturile înregistrate în avans aferente anilor fiscali următori;
End	–	cheltuielile nedeductibile și alte elemente prevăzute în bilanțul contabil în funcție de specificul activității contribuabilului.

În scopul determinării profitului impozabil se iau în calcul, așadar, toate profiturile, cîștigurile și creșterile de active din orice sursă, inclusiv orice operațiuni efectuate în favoarea asociaților, respectiv acționarilor, într-un an fiscal. Drept urmare, contribuabilii sînt obligați să întocmească ***un bilanț la sfîrșitul anului fiscal***, care cuprinde elementele de activ și de pasiv ce au legătură cu calcularea profitului impozabil.

Elementele patrimoniale din bilanțul de la sfîrșitul anului, care se actualizează la inflație, se dimensionează în funcție de soldul acestora de la începutul anului și modificările, intrările, respectiv, ieșirile, care au loc în cursul anului fiscal. Se actualizează la inflație atît elementele patrimoniale de activ, cît și cele de pasiv. ***Elementele de activ*** sînt: cheltuielile de constituire și de cercetare-dezvoltare; alte imobilizări; imobilizările în curs; terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea lor; mijloacele fixe; imobilizările corporale în curs; titlurile de participare, alte titluri imobilizate și creanțele imobilizate; stocurile de materii prime și de materiale; obiectele de inventar și stocurile aflate la terți; producția în curs de execuție; produsele, animalele și mărfurile; furnizorii-debitori, clienții și conturile asimilate; alte creanțe; decontările cu asociații privind capitalul social; titlurile de plasament; conturile la bănci; casa și acreditivele; cheltuielile înregistrate în avans și primele privind rambursarea obligațiunilor.

Prin obligații, ca ***elemente de pasiv***, se înțeleg următoarele: împrumuturile și datoriile asimilate; furnizorii și conturile asimilate; clienții-creditori; alte datorii, cu excepția dividendelor datorate acționarilor sau asociaților din profitul realizat în anul fiscal curent și a sumelor datorate de contribuabil subunităților sale. Actualizarea la inflație se face în funcție de ***indicele de inflație.*** Ca regulă generală, actualizarea la inflație a elementelor patrimoniale se efectuează

Scanned with OKEN Scanner

începînd cu luna în care are loc modificarea acestora și sfîrșitul anului fiscal, astfel[1]:

a) ***activele de la începutul anului fiscal,*** altele decît cele menționate la lit. [(b)–(j)], se actualizează conform modificării indicelui de inflație pentru întregul an fiscal;

b) ***creșterea activului, datorată aportului la capitalul social, și veniturile din dividende încasate, precum și veniturile înregistrate în avans*** se actualizează corespunzător indicelui de inflație dintre luna în care se realizează creșterea și sfîrșitul anului fiscal;

c) ***cheltuielile nedeductibile, precum și sumele ce reprezintă plăți în bani sau în natură, efectuate în favoarea acționarilor sau asociaților, care duc la micșorarea activului,*** sînt actualizate în funcție de modificarea indicelui de inflație dintre luna în care acestea au fost realizate și sfîrșitul anului fiscal;

d) ***valoarea rămasă a mijloacelor fixe înscrisă în bilanțul de deschidere a anului fiscal*** se actualizează la inflație în funcție de indicele de inflație pentru întregul an fiscal. ***Valoarea mijloacelor fixe achiziționate în timpul anului fiscal*** este actualizată în funcție de modificarea indicelui de inflație dintre luna în care acestea au fost achiziționate și sfîrșitul anului fiscal. ***Valoarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune sau valorificate*** este actualizată în funcție de modificarea indicelui de inflație dintre luna în care acestea au avut loc și sfîrșitul anului fiscal. Actualizarea valorii mijloacelor fixe are loc numai în cadrul grupei din care fac parte. ***Valoarea mijloacelor fixe înscrise în bilanțul de la sfîrșitul anului fiscal este valoarea rămasă după deducerea amortizării fiscale;***

e) ***creanțele și datoriile, exclusiv TVA deductibilă și TVA colectată,*** se actualizează la inflație în funcție de clauzele din contract. Prin actualizare se înțelege calcularea penalităților conform contractelor încheiate, iar acolo unde nu s-au prevăzut penalități, nu se vor face actualizări, întrucît clientul respectiv va fi obligat să achite numai valoarea inițială a facturii emise;

f) ***valuta, creanțele sau datoriile exprimate în valută*** sînt evaluate la cursul de schimb existent la sfîrșitul anului fiscal;

g) ***hîrtiile de valoare negociate public*** sînt evaluate la valoarea cotației de piață de la sfîrșitul anului fiscal. Această prevedere se aplică și pentru evaluarea obligațiilor contribuabililor în cazul emiterii de instrumente de plată (cambie, bilet la ordin etc.) ce se negociază public, prin intermediul bursei, fie în România, fie în străinătate;

---

[1] *** Hotărîrea Guvernului României nr. 974/1994 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul și formularistica corespunzătoare referitoare la impozitul pe profit, Monitorul Oficial al României, nr. 6/16. 01. 1995

Scanned with OKEN Scanner

h) ***lingourile și monedele de aur sau de argint ale căror valori derivă din valoarea conținutului de metal prețios*** sînt evaluate la prețul pieței de la sfîrșitul anului fiscal, prin intermediul bursei; excepție fac monedele care au o valoare numismatică importantă;

i) ***disponibilitățile în lei nu se actualizează la inflație;***

j) ***stocurile se actualizează la inflație,*** după cum urmează:

1) ***produsele finite și semifabricatele aflate în stoc la sfîrșitul anului fiscal, evaluate pe baza costurilor aferente obținerii acestora,*** se actualizează în funcție de modificarea indicelui de inflație dintre sfîrșitul anului fiscal și luna ultimei intrări în stoc;

2) ***producția neterminată aferentă produselor cu un ciclu de fabricație mai mare de 30 de zile, inclusiv imobilizările în curs, existente în stoc la sfîrșitul anului fiscal, evaluate la costul de producție,*** se actualizează la inflație în funcție de modificarea indicelui de inflație dintre sfîrșitul anului fiscal și luna în care a avut loc creșterea stocului;

3) ***bunurile aflate în stoc, cu excepția celor prezentate anterior,*** se evaluează în funcție de metoda folosită în scop contabil, iar valoarea lor se actualizează în funcție de modificarea indicelui de inflație dintre sfîrșitul anului fiscal și luna ultimei intrări. Cînd stocul de la începutul anului fiscal aferent unui bun de un anumit sortiment nu se majorează cu noi achiziții în cursul anului fiscal, valoarea stocului înscrisă în bilanțul de la începutul anului fiscal se actualizează în funcție de modificarea indicelui de inflație pe întreg anul fiscal.

La determinarea profitului impozabil al unui an fiscal, contribuabilii vor lua în calcul totalitatea veniturilor încasate sau de încasat, indiferent de natura lor. În mod similar, în cheltuieli se vor înregistra sumele plătite sau de plată aferente acestor venituri. Înregistrarea în contabilitate a veniturilor și, respectiv, a cheltuielilor, va reflecta creșterea sau micșorarea patrimoniului contribuabilului într-un an fiscal pentru care se face impunerea.

Veniturile și cheltuielile realizate, care duc la creșterea ori micșorarea activului, pot fi în legătură directă sau indirectă cu activitatea contribuabilului (ex. vînzări, servicii prestate, comisioane de bursă, închirieri, exproprieri, contribuții, diviziune, sponsorizare, retragere de activ). **În venituri** *se includ următoarele:*

a) veniturile din exploatare, respectiv din vînzări de produse, mărfuri, servicii prestate, lucrări executate și din alte activități, din producția stocată și din cea de imobilizări, din subvenții de exploatare, precum și orice alte venituri sau cîștiguri din exploatare;

b) veniturile financiare, respectiv din participații, titluri de plasament, acțiuni, diferențe de curs valutar, dobînzi, sconturi, creanțe imobilizate, alte venituri financiare;

Scanned with OKEN Scanner

c) veniturile excepționale, respectiv din operațiuni de gestiune (din despăgubiri și penalități), din operațiuni de capital (subvenții pentru investiții virate la venituri din cedarea activelor) și alte venituri excepționale. Înregistrarea veniturilor în contabilitate se efectuează conform Regulamentului privind aplicarea Legii contabilității nr. 82/1991

În cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor se includ următoarele:

a) cheltuielile de exploatare, respectiv cheltuielile cu materiile prime, cu materialele și cu mărfurile, cheltuielile cu lucrările și serviciile executate de terți, cheltuielile de personal, cheltuielile cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate, alte cheltuieli de exploatare;

b) cheltuielile financiare, respectiv cheltuielile privind titlurile de plasament cedate, cheltuielile din diferențe de curs valutar, cheltuielile cu dobînzile, pierderile din creanțe legate de participații, alte cheltuieli financiare;

c) cheltuielile excepționale, respectiv cheltuielile privind operațiunile de capital și cele din operațiunile de gestiune.

În concordanță cu principiul ***„permanenței metodelor"***, Ordonanța nr. 70/1994 prevede ca metodele de evaluare a patrimoniului utilizate în contabilitate să fie aceleași în tot cursul exercițiului financiar, precum și de la un exercițiu la altul. În cazuri justificate se pot schimba metodele de evaluare numai cu aprobarea direcțiilor generale ale finanțelor publice și controlului financiar de stat județene sau a municipiului București, după caz, pe baza prezentării influențelor asupra situației patrimoniale și financiare, precum și asupra nivelului impozitului pe profit. Cererea făcută în acest scop, însoțită de documente justificative, se depune pînă la data de 30 septembrie a fiecărui an fiscal. Modificarea metodelor de evaluare operează începînd cu anul fiscal următor aprobării date.

Pentru determinarea profitului impozabil, *cheltuielile sînt deductibile* numai dacă sînt aferente realizării profitului și în limitele prevăzute de legislația în vigoare. Cînd o cheltuială este aferentă mai multor activități, ea se repartizează pe activitățile respective, proporțional cu veniturile realizate pe fiecare activitate. Societatea comercială „A", de exemplu, produce și vinde produsul „X" atît în România, cît și în străinătate. Ea contractează și achită unei agenții publicitare anunțuri tipărite spre a promova vînzarea acestui produs în străinătate. Această societate realizează venituri în proporție de 30% din vînzarea produsului „X" în străinătate. În această situație, societatea va deduce 30% din cheltuielile făcute cu agenția de publicitate din venitul realizat din vînzarea produsului „X" în străinătate.

Întrucît impozitul asupra profitului este influențat nu numai de provizioanele reglementate care, odată practicate de agentul economic, sînt integral deductibile, ci și de alte provizioane, este necesar să facem succinte referiri și cu privire la

Scanned with OKEN Scanner

provizioanele constituite potrivit H.G. nr. 335/16.05.1995 care beneficiază de deductibilitatea fiscală.

Constituirea provizioanelor se face potrivit prevederilor Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, ale Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile și ale *Hotărîrii Guvernului României nr. 335/16.05.1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare (Monitorul Oficial al României nr. 87/29 aprilie 1996*

Agenții economici, persoane juridice, cu excepția societăților bancare și a instituțiilor financiare specializate, pot constitui, potrivit H.G. nr. 335/16 mai 1995, următoarele ***provizioane deductibile fiscal*:**

a) provizioane pentru clienți neîncasați, în cazul declarării falimentului acestora, pe baza hotărîrii judecătorești prin care se atestă această situație, în limita creanței neacoperite prin avansurile încasate și garanțiile deținute de agentul economic asupra clienților respectivi, și orice alte elemente asiguratorii. În contabilitate se reflectă următoarele:

1) valoarea bunurilor livrate, prestațiilor efectuate sau lucrărilor executate clienților neîncasați care, în cazul declarării falimentului acestora, se înregistrează la clienți incerți:

416 „Clienți incerți“	=	411 „Clienți“

2) valoarea provizioanelor pentru creanțe neîncasabile constituite potrivit prevederilor legale în vigoare, mai puțin TVA aferentă:

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	=	491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți“

3) valoarea provizioanelor diminuate sau anulate, reluate la venituri (în cazul încasării creanței sau în situația înregistrării acesteia pe cheltuieli pe baza unei hotărîri judecătorești definitive prin care se atestă imposibilitatea încasării creanței):

491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți“	=	7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“

4) sumele trecute pe cheltuieli cu prilejul scăderii din evidență a clienților incerți, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă:

% 654 „ Pierderi din creanțe“ 4427 „TVA colectată“	=	416 „Clienți incerți“

Scanned with OKEN Scanner

5) încasarea creanței ca urmare a revenirii la starea de solvabilitate:

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	416 „Clienți incerți“

b) ***provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar aferente creanțelor și obligațiilor în valută.*** Asemenea creanțe și datorii se evaluează la cursul de referință al Băncii Naționale a României din data de 31 decembrie 199., iar diferențele nefavorabile sau favorabile de curs valutar se vor înregistra în conturile 476 „Diferențe de conversie-activ“, respectiv 477 „Diferențe de conversie-pasiv“. Această prevedere se aplică în mod corespunzător și diferențelor de curs aferente sumelor în devize reprezentînd garanții, depozite, alte imobilizări financiare reflectate în contul 267 „Creanțe imobilizate“, acreditive irevocabile din soldul contului 5412 „Acreditive în devize“ la 31 decembrie 199., pe baza documentelor justificative, precum și cele aferente soldului creditor al contului 5124 „Conturi la bănci în devize“ datorat unor credite în devize utilizate de către agenții economici.

Deductibilitatea fiscală **a provizioanelor pentru pierderi din diferențe de curs valutar aferente creanțelor și obligațiilor în valută** se acordă numai la închiderea exercițiului financiar anual, ***la nivelul pierderii nete din diferențele de curs valutar***, respectiv dintre valoarea creanțelor și datoriilor evaluate la cursul valutar de referință al Băncii Naționale a României din ultima zi a exercițiului financiar și cursurile de schimb valutar la care acestea au fost înregistrate în contabilitate.

Prin ***pierdere netă*** se înțelege diferența dintre sumele înregistrate în debitul contului 476 „Diferențe de conversie - activ“, mai mari, și cele evidențiate în creditul contului 477 „Diferențe de conversie - pasiv“, mai mici, la sfîrșitul fiecărui an.

Creanța asupra clientului „X“ este, de exemplu, de 3.000 $ evidențiată la 25 noiembrie 199. la cursul de 2.700 lei/$, iar datoria față de furnizorul „Y“ este de 2.000 $ înregistrată la 01.12.199. la cursul de 2.600 lei/$. Cursul de referință al Băncii Naționale a României valabil pentru 31.12.199. este de 2578 lei/$

La închiderea exercițiului financiar „N“ se evidențiază diferența nefavorabilă de curs valutar aferentă creanței în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar [(3.000 $ x 2.700 lei/$) - (3.000 $ x 2.578 lei/$) = 366.000 lei], în felul următor:

			D	C
476 „Diferențe de conversie - activ“	=	411 „Clienți“	366000	366000

Scanned with OKEN Scanner

Diferența favorabilă rezultată în urma scăderii cursului valutar pentru datoria față de furnizorul „Y" [2.000 $ (2.600 lei/$ - 2.578 lei/$) = 44.000 lei] se înregistrează la închiderea exercițiului financiar „N" în felul următor:

			D	C
401 „Furnizori"	=	477 „Diferențe de conversie-pasiv"	44000	44000

Pentru pierderea netă din diferențele de curs valutar (366.000 lei - - 44.000 lei = 322.000 lei) se constituie un provizion. Înregistrarea este următoarea:

			D	C
6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"	322.000	322.000

La data de 1 ianuarie „N+1" se reia suma de 366.000 lei, înregistrată ca diferență nefavorabilă de curs valutar la închiderea anului „N", prin articolul contabil ***411 = 476***, precum și cea de 44.000 lei, evidențiată ca diferență favorabilă de curs valutar la închiderea exercițiului anterior, prin înregistrarea *477 = = **401***, urmînd ca, pe măsura derulării efective a încasărilor și plăților în valută, diferențele respective să se reflecte în venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru pierderi din diferențe de curs valutar se efectuează fie pe măsura lichidării creanțelor și datoriilor în valută, fie ca urmare a scăderii cursului de referință la închiderea exercițiului financiar. Cu sumele reprezentînd diminuarea sau anularea provizioanelor pentru pierderi din diferențe de curs valutar aferente creanțelor și obligațiilor în valută se debitează contul 1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar" prin creditarea contului 7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli".

c) ***provizioane pentru garanții de bună execuție, acordate clienților conform clauzelor contractuale, în limita cheltuielilor prevăzute pentru efectuarea remedierilor în perioada de garanție.*** Aceste provizioane se constituie lunar numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul lunii respective ce au termenul de garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate, dar nu mai mult decît cota medie realizată în exercițiul financiar precedent.

Cota medie realizată în exercițiul financiar precedent reprezintă raportul dintre cheltuielile efectuate cu remedierile în perioada de garanție și veniturile realizate din vînzarea bunurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, pentru

Scanned with OKEN Scanner

care s-au acordat garanții conform contractelor încheiate. **Pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate,** astfel de provizioane se constituie lunar în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.

În situațiile în care în anul precedent nu au existat cheltuieli cu remedierile în perioada de garanție, în anul curent provizioanele pentru garanția de bună execuție se constituie la nivelul cheltuielilor efective, dar nu mai mult decît cota prevăzută în contract.

Valoarea provizioanelor pentru garanții de bună execuție constituite conform contractelor se evidențiază în debitul contului 6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli" și în creditul contului 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților".

Unitatea patrimonială poate opta pentru efectuarea remedierilor în perioada de garanție cu forțe proprii sau poate apela la serviciile oferite, contra cost, de alți agenți economici specializați în astfel de lucrări. Opțiunea pentru o alternativă sau alta trebuie să reprezinte rezultatul unor calcule de eficiență.

Raportul între operațiunile de remediere cu forțe proprii și cele solicitate de la unitățile specializate diferă de la un tip de agent economic la altul. Diferit este și modul de înregistrare al cheltuielilor efectuate în perioada de garanție. În timp ce valoarea facturilor primite de la furnizori pentru operațiile de remediere efectuate în perioada de garanție se înregistrează direct în debitul conturilor 611 „Cheltuieli de întreținere și reparații" și 4426 „TVA deductibilă" și în creditul contului 401 „Furnizori", cheltuielile determinate de executarea acestei activități cu forțe proprii nu se evidențiază la contul de cheltuieli amintit, ci se dispersează în varietatea cheltuielilor de exploatare, pe tipuri omogene de cheltuieli, împreună cu celelalte consumuri ocazionate de desfășurarea activității unității patrimoniale (6014 = = 3014; 6018 = 3018; 641 = 421; 6451 = 4311; 6452 = 4371 etc.)

Înregistrarea la venituri a provizioanelor create pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract. Cu această ocazie se debitează contul 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților" prin creditarea contului 7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli".

Nu beneficiază de deductibilitatea fiscală provizioanele constituite peste limitele prevăzute la literele (a), (b) și (c). Provizioanele formate în alte moduri decît cele prevăzute în H.G. României nr. 335/16 mai 1995 nu beneficiază, de asemenea, de deductibilitatea fiscală.

Pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile pentru care nu se admite deducerea sînt:

Scanned with OKEN Scanner

a) impozitul pe profit datorat conform „Ordonanței nr. 70/1994 privind impozitarea profitului", precum și impozitul pe venitul realizat din străinătate;

b) amortizarea peste limitele prevăzute de această ordonanță;

c) amenzile sau penalitățile datorate către autoritățile române sau străine;

d) cheltuielile ocazionate de mese, cadouri, distracții și alte asemenea care depășesc limitele prevăzute de legea bugetară anuală pentru acțiuni de protocol, reclamă și publicitate;

e) sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor și a provizioanelor peste limita legală, cu excepția celor create de bănci în limita a 2% din soldul creditelor acordate și a fondului de rezervă potrivit „Legii nr. 33/1991 privind activitatea bancară", a rezervelor tehnice ale societăților de asigurare și reasigurare create conform prevederilor legale în materie, precum și a fondului de rezervă, în limita a 5% din profitul contabil anual, pînă ce acesta va atinge a cincea parte din capitalul social;

f) cheltuielile de sponsorizare care depășesc cota prevăzută de Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea. Sînt considerate ***cheltuieli de sponsorizare*** numai acele cheltuieli de care poate beneficia orice persoană juridică de utilitate publică sau persoana juridică nonprofit cu sediul în România, precum și orice persoană fizică, care are domiciliul în România sau aparţine spiritualităţii românești, în scopul desfășurării unei activităţi cu caracter direct umanitar, filantropic, cultural, artistic, educativ, ştiinţific, religios, sportiv sau care este destinată protecției drepturilor omului și educației civice ori calității mediului înconjurător. Contribuabilii care efectuează sponsorizări în domeniile sus menționate beneficiază de reducerea bazei impozabile cu echivalentul sponsorizării, dar nu mai mult de 5% din venitul impozabil, conform Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea;

g) cheltuielile cu dobînzile care depășesc mărimea rezultată din sumarea veniturilor din dobînzi cu procentul de 20% din alte venituri ale contribuabililor *(contravaloarea bunurilor mobile livrate, valoarea bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, valoarea prestărilor de servicii facturate și cîștigurile, indiferent de sursă, din orice operații care duc la creșterea activului),* **determinate în conformitate cu art. 5 din Ordonanța nr. 70/1994 pentru anul fiscal curent.** Suma maximă a cheltuielilor cu dobînzile care poate fi dedusă de către contribuabili este, așadar, o sumă egală cu suma veniturilor din dobînzi plus 20% din alte venituri ale acestora determinate pentru

Scanned with OKEN Scanner

anul fiscal curent. Această prevedere nu se aplică societăților bancare și instituțiilor financiare organizate potrivit legii.

Cheltuielile cu dobînzile rămase nedeductibile la contribuabilii mari se repartizează în anul următor dacă sînt deductibile, iar la contribuabilii mici se repartizează în luna următoare, astfel încît la sfîrșitul anului fiscal să se încadreze în limitele prevăzute de Ordonanța nr. 70/1994. Înregistrările care se fac în această situație corespund operațiunilor următoare:

1) repartizarea asupra anului următor *(„N + 1")*, la închiderea exercițiului financiar *„N"*, a cheltuielilor cu dobînzile rămase nedeductibile în anul *„N"* în valoare de 900.000 lei:

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	666 „Cheltuieli privind dobînzile"	900000	900000

2) preluarea, la deschiderea exercițiului financiar *„N + 1"*, a cheltuielilor nedeductibile cu dobînzile la contul corespunzător de cheltuieli:

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile"	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	900000	900000

La contul **666** ***„Cheltuieli privind dobînzile"*** se înregistrează, de asemenea, ***dobînzile plătite sau datorate, aferente creditelor primite pentru investiții.*** Ele sînt deductibile din punct de vedere fiscal potrivit Ordonanței Guvernului României nr. 70/1994

Spezele și comisioanele plătite băncilor privind lucrările de investiții se înregistrează în contul **627** ***„Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate".*** Dobînzile și diferențele de curs valutar aferente creditelor în valută pentru investiții, precum și spezele și comisioanele bancare plătite aferente imobilizărilor în curs se includ în valoarea acestora. Înregistrările care intervin în această situație reflectă următoarele:

1) dobînzile, spezele și comisioanele plătite băncilor aferente imobilizărilor în curs, executate în regie, în valoare de 500000 lei:

			D	C
% 627 „Cheltuieli cu seviciile bancare și asimilate" 666 „Cheltuieli privind dobînzile"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	40000 460000	500000

Scanned with OKEN Scanner

2) producţia de imobilizări în curs realizată lunar la o valoare egală cu mărimea costurilor de producţie (10000000 lei) plus cheltuielile de la punctul (1):

			D	C
231 „Imobilizări în curs corporale“	=	722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale“	10500000	10500000

Dobînzile plătite şi diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate ca urmare a achitării ratelor la creditele în valută pentru investiţii, aferente **imobilizărilor în curs**, se înregistrează în ***debitul conturilor 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“ şi 666 „Cheltuieli privind dobînzile“ prin creditul contului 5124 „Conturi la bănci în devize“***. Dacă pentru dobînzile şi creditele în valută pentru investiţii, evidenţiate în bilanţul contabil de la sfîrşitul exerciţiului financiar, au fost constituite provizioane, acestea se preiau la venituri, prin debitarea contului respectiv de provizioane şi creditarea contului corespunzător de venituri, pe măsura lichidării acestor datorii în devize.

Şi cheltuielile de această natură se includ în valoarea ***imobilizărilor în curs, efectuate în regie,*** prin înregistrarea următoare: ***231 „Imobilizări în curs corporale“ = 722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale“***. Dobînzile şi diferenţele de curs valutar, precum şi spezele şi comisioanele bancare plătite, aferente ***investiţiilor în curs, executate de terţi***, se evidenţiază prin următoarea înregistrare: 231 ***„Imobilizări în curs corporale“ = 5124 „Conturi la bănci în devize“***.

Sînt deductibile la calculul profitului impozabil şi dobînzile aferente creditelor externe şi interne garantate de stat sau de o instituţie financiară abilitată prin lege să acorde garanţii în numele şi în contul statului, inclusiv cele aferente creditelor acordate în baza Legii nr. 83/1993 privind sprijinul acordat de stat producătorilor agricoli. Contribuabilii care au în componenţă unităţi fără personalitate juridică determină limitele cheltuielilor deductibile la nivelul unităţii cu personalitate juridică.

După cum s-a arătat la subcapitolul (5.2), **amortizarea mijloacelor fixe** *se calculează de la data punerii acestora în funcţiune şi pînă la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de utilizare.* Data punerii în funcţiune a mijloacelor fixe, în vederea calculării amortizării, se stabileşte astfel[1] :

a) mijloacele fixe independente care nu necesită montaj şi nici probe tehnologice (utilaje pentru intervenţie, unelte, accesorii de producţie, mijloace de transport auto, animale etc.) se consideră puse în funcţiune la data achiziţionării lor, pe baza *procesului-verbal de recepţie;*

---

[1] Ministerul Finanţelor, Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, Editura Economică, Bucureşti, 1994, p. 132 - 133

Scanned with OKEN Scanner

b) utilajele care necesită montaj, dar care nu necesită probe tehnologice, precum și clădirile și construcțiile speciale care nu deservesc procese tehnologice, se consideră puse în funcțiune de la data terminării montajului, respectiv de la data terminării construcției, pe baza *procesului-verbal de recepție provizorie;*

c) utilajele și instalațiile care necesită montaj și probe tehnologice, precum și clădirile și construcțiile speciale care deservesc procese tehnologice, se consideră puse în funcțiune la terminarea probelor tehnologice, pe baza *procesului-verbal de punere în funcțiune;*

d) sondele folosite la extracția țițeiului și gazelor, sondele de injecție, precum și sondele provenite din lucrările geologice care au dat rezultate, se consideră puse în funcțiune la darea lor în producție, pe baza *procesului-verbal de constatare final.*

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a acestora și se include în cheltuielile de exploatare în directă corelație cu gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază aflate în patrimoniul agentului economic.

Potrivit art. 22 din *Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, gradul de utilizare a mijloacelor fixe se determină în funcție de mijloacele fixe de bază care definesc activitatea de bază a agenților economici. Acesta se calculează ca raport între capacitatea de producție realizată și capacitatea proiectată, exprimîndu-se în procente.*

Indicele de includere a amortizării anuale în cheltuielile de exploatare a agenților economici, corelat cu gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază, este prezentat în tabelul 4

TABELUL 4

GRADUL DE UTILIZARE A MIJLOACELOR FIXE DE BAZĂ ȘI INDICELE DE INCLUDERE A AMORTIZĂRII ANUALE ÎN CHELTUIELILE DE EXPLOATARE

Gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază (%)	Indicele de includere a amortizării anuale în cheltuielile de exploatare (%)
0 – 4	0
5 – 9	5
10 – 14	10
15 – 19	15
20 – 24	20
25 – 29	25
30 – 34	30
35 – 39	35
40 – 44	40
45 – 49	45
50 – 54	50
55 – 59	55
60 – 64	60
65 – 69	65
70 – 74	70
75 – 79	75
80 – 84	80
85 – 89	90
90 – 95	100

Scanned with OKEN Scanner

Concomitent cu includerea în cheltuielile de exploatare a amortizării recalculate în funcție de gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază (**6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = 2811 - 2818**) se contabilizează și constituirea fondului de dezvoltare (**119 „Repartizări la fondul de dezvoltare" = 111 „Fondul de dezvoltare"**). *Diferența de amortizare rezultată ca urmare a aplicării gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază se evidențiază* **ca o cheltuială excepțională,** *fără însă a se lua în calculul profitului impozabil anual,* **în debitul contului 6871 „Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor" și în creditul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale", analitic „Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale neutilizate".**

Diferența de amortizare pînă la nivelul amortizării medii anuale se transferă la finele exercițiului financiar asupra contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans". Cu această ocazie se debitează contul **471 „Cheltuieli înregistrate în avans"** prin creditarea contului **6871 „Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor".** La expirarea duratei normale de funcționare a mijloacelor fixe, diferența de amortizare rezultată ca urmare a gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază se va recupera prin includerea în cheltuielile de exploatare, în mod eșalonat, într-o perioadă de pînă la 5 ani, fiind deductibilă în calculul profitului impozabil.

Anuitățile de recuperare a diferenței de amortizare stabilite de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților la societățile comerciale și respectiv consiliul de administrație la regiile autonome, după caz, se evidențiază în **debitul contului 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" și în creditul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans".** *Concomitent cu includerea diferențelor de amortizare în cheltuielile de exploatare se contabilizează și constituirea fondului de dezvoltare (119 = 111)*

Pentru gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază, spre exemplu, de **75 - 79%,** *indicele de includere a amortizării anuale în cheltuielile de exploatare este de* **75%.** Dacă amortizarea medie anuală este de 3000000 lei, în cheltuielile de exploatare se include suma de 2250000 lei, adică 3000000 lei x 75% = = 2250000 lei. Diferența de amortizare de 750000 lei, pînă la nivelul amortizării medii anuale, va fi trecută pe cheltuieli excepționale. Ea se va recupera în anii „N+1" și „N+2". Înregistrările contabile sînt următoarele:

1) includerea în cheltuielile de exploatare a amortizării imobilizărilor corporale potrivit gradului de utilizare efectivă a mijloacelor fixe de bază și constituirea fondului de dezvoltare în valoare de 2250000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale“	2250000	2250000
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare“	=	111 „Fondul de dezvoltare“	2250000	2250000

2) evidenţierea la cheltuielile excepţionale a diferenţei de amortizare rămase de recuperat în valoare de 750000 lei:

			D	C
6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor“	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale“, analitic „Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale neutilizate“	750000	750000

3) înregistrarea diferenţei de amortizare la finele anului „N“ în cazul cînd adunarea generală a stabilit recuperarea acesteia în anii „N+1“ şi „N+2“:

			D	C
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor“	750000	750000

4) includerea în cheltuielile de exploatare ale anului „N+1“ a sumei de 375000 lei preluate de la contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans“ şi constituirea fondului de dezvoltare:

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	375000	375000
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare“	=	111 „Fondul de dezvoltare“	375 000	375000

Înregistrările de la punctul (4) intervin, prin urmare, la recuperare. Ele se fac şi în anul „N+2“.

Prevederile din „Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale“ *referitoare la calcularea gradului de utilizare a mijloacelor fixe aflate în patrimoniul agentului economic sînt prezentate într-o altă variantă prin* „Normele comune nr. 16805/2812/1994 emise de Ministerul Finanţelor şi Comisia Naţională pentru Statistică privind completarea documentului „Balanţa imobilizărilor necorporale, corporale şi financiare“, care constituie o anexă la bilanţul contabil anual, şi de stabilire a gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază deţinute de agenţii economici, necesar determinării valorii amortizării

Scanned with OKEN Scanner

incluse în cheltuielile de exploatare". În conformitate cu prevederile normelor comune menționate, **gradul de utilizare a mijloacelor fixe** *se determină în funcție de mijloacele fixe de bază care definesc activitatea agenților economici, astfel:*

$$U = \frac{Em_{1994}}{Em_{1990}} \times K \times 1000, \qquad (16)$$

în care:

U reprezintă gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază;

Em_{1994} – indicatorul de eficiență a mijloacelor fixe de bază în anul 1994;

Em_{1990} – indicatorul de eficiență a mijloacelor fixe de bază în anul 1990 sau în anul de înființare;

K – coeficientul de corecție calculat la nivel național pe ramuri și activități. El se determină și se publică anual în M.O. al României. Pentru „producția vegetală", de exemplu, pentru un coeficient mediu anual de preț de 77,1($I^P_{1994/1990} = 77,1$),coeficientul de corecție ($K = \frac{1}{I^P}$) este de 0,013

Indicatorul de eficiență a mijloacelor fixe de bază (**Em**) se determină pe baza relației:

$$Em = \frac{Vep}{Vma}, \qquad (17)$$

în care:

Vep reprezintă veniturile din exploatare. Acestea sînt veniturile evidențiate în conturile 701–708;

Vma – valoarea medie anuală a mijloacelor fixe de bază existente la sfîrșitul anului. În calculul acestui indicator nu se ia în considerare valoarea mijloacelor fixe aflate în conservare.

La rîndul ei, **valoarea medie anuală a mijloacelor fixe de bază existente la sfîrșitul anului (Vma)** se determină cu ajutorul formulei:

$$Vma = V + \bar{I} - \bar{E}, \qquad (18)$$

în care:

V reprezintă valoarea de intrare a mijloacelor fixe de bază existente la începutul anului;

$\bar{I}$ – valoarea medie anuală a mijloacelor fixe de bază intrate în timpul anului;

$\bar{E}$ – valoarea medie anuală a mijloacelor fixe de bază ieșite în cursul anului.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea medie anuală a mijloacelor fixe de bază intrate în cursul anului ($\bar{I}$) se calculează în funcţie de valoarea contabilă de intrare a mijloacelor fixe de bază intrate în cursul anului (V_i) şi de numărul de luni întregi din luna următoare celei de intrare a mijloacelor fixe de bază pînă la sfîrşitul anului (T_i):

$$\bar{I} = \frac{V_i \times T_i}{12} \qquad (19)$$

Valoarea medie anuală a mijloacelor fixe de bază ieşite în cursul anului ($\bar{E}$) se determină prin luarea în calcul a valorii contabile de intrare a mijloacelor fixe de bază ieşite în cursul anului (Ve) şi a numărului de luni întregi din luna următoare celei de ieşire a mijloacelor fixe de bază pînă la sfîrşitul anului (Te):

$$\bar{E} = \frac{Ve \times Te}{12} \qquad (20)$$

Avînd în vedere elementele menţionate anterior, rezultă că formula (17) poate fi scrisă şi sub forma:

$$Em = \frac{Vep}{V + \frac{V_i \times T_i}{12} - \frac{Ve \times Te}{12}} \qquad (21)$$

În anul 1996, determinarea amortizării ce urmează să se includă în cheltuielile de exploatare se face pe baza gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază realizat în anul 1995, iar la finele anului 1996 se va proceda la regularizarea amortizării incluse în cheltuielile de exploatare în cursul anului în funcţie de **gradul efectiv de utilizare a mijloacelor fixe de bază,** *stabilit pentru anul 1996 potrivit normelor elaborate în acest sens de Ministerul Finanţelor.* În funcţie de gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază realizat la sfîrşitul anului 1996 se va recalcula profitul brut contabil, precum şi impozitul pe profit aferent anului 1996, determinat conform prevederilor Ordonanţei Guvernului României nr. 70/1994 privind impozitul pe profit.

Diferenţa dintre amortizarea contabilă calculată potrivit uneia dintre metodele menţionate şi amortizarea recalculată în funcţie de gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază se înregistrează în debitul contului de ordine şi evidenţă **8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe".** *La expirarea duratei normale de funcţionare a mijloacelor fixe,* **diferenţa de amortizare rezultată ca urmare a aplicării gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază** *se va recupera prin cheltuielile de exploatare, în mod eşalonat, pe o perioadă care nu poate depăşi 5 ani, fiind deductibilă la stabilirea profitului impozabil.* Concomitent cu includerea diferenţei de amortizare rămase de recuperat în cheltuielile de exploatare se contabilizează şi constituirea fondului de dezvoltare.

Scanned with OKEN Scanner

Amortizarea medie anuală calculată, de exemplu, are valoarea de 5000000 lei, iar amortizarea inclusă în cheltuielile de exploatare, determinată în funcție de gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază, este de 4000000 lei. Diferența de amortizare rezultată ca urmare a gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază este de 1000000 lei. După expirarea duratei normale de funcționare a mijloacelor fixe în anul „N", această diferență se recuperează în anii „N+1" și „N+2" prin includerea în cheltuielile de exploatare. Înregistrările contabile evidențiază următoarele:

1) includerea în cheltuielile de exploatare a amortizării imobilizărilor corporale potrivit gradului de utilizare efectivă a mijloacelor fixe de bază și constituirea fondului de dezvoltare în valoare de 4000000 lei:

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale"	4000000	4000000
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare"	=	111 „Fondul de dezvoltare"	4000000	4000000

2) evidențierea diferenței de amortizare netransferată asupra cheltuielilor de exploatare (1000000 lei) în debitul contului 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe";

3) înregistrarea în creditul contului 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe" a amortizării recuperate în anul „N+1" în valoare de 500000 lei, ca urmare a includerii ei în cheltuielile de exploatare după expirarea duratei normale de funcționare a mijloacelor fixe. Soldul contului reprezintă diferența de amortizare rămasă de recuperat la sfîrșitul anului „N+1";

4) transferarea asupra cheltuielilor de exploatare în anul „N+1" a sumei de 500000 lei și constituirea fondului de dezvoltare:

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale"	500000	500000
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare"	=	111 „Fondul de dezvoltare"	500000	500000

Înregistrările de la punctele (3) și (4) se fac și în anul „N+2". În urma includerii în cheltuielile de exploatare ale agentului economic a diferenței de amortizare rămase de recuperat, *contul 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe" se soldează (fig. 1).*

Scanned with OKEN Scanner

D 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe" C

	(2) 1000000	500000 (3) 500000 (5)	
Rulaj debitor:	1000000	1000000	Rulaj creditor

Ø

Fig. 1. Funcțiunea contului de ordine și evidență 8045

Ar mai fi de remarcat că în creditul contului 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe" se evidențiază și **diferența de amortizare** *rezultată ca urmare a aplicării gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază* **aferentă bunurilor de natura mijloacelor fixe din patrimoniul societăților comerciale care se reintegrează sau se transmit fără plată ,** *potrivit Legii nr. 84/1995 și Hotărîrii Guvernului nr. 391/1995.* **Asemenea bunuri se scad din evidența societății comerciale prin diminuarea capitalului social.** *Cu valoarea amortizării calculate, incluse pe cheltuieli,* **se debitează contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale" prin creditarea contului 212 „Mijloace fixe". Pentru diferența dintre valoarea de înregistrare a mijloacelor fixe predate și valoarea amortizării calculate, incluse pe cheltuieli, corespondența se stabilește între debitul contului 1012 „Capital subscris vărsat" și creditul contului 212 „Mijloace fixe".** Este vorba, așadar, de următoarea înregistrare: **281 *și* 1012=212**

Cît privește mijloacele fixe **care fac obiectul participării în natură la capitalul social al unei societăți nou-înființate,** *acestea se scad, de asemenea, din evidența societății comerciale. Cu valoarea de înregistrare în contabilitate* **se creditează contul 212 „Mijloace fixe" prin debitarea conturilor 281 „Amortizări privind imobilizările corporale" (pentru valoarea amortizării calculate) și 6721 „Cheltuieli privind activele cedate" (cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe). Concomitent cu articolul contabil 281 și 6721=212 se evidențiază și valoarea titlurilor de participare obținute, astfel: 261 „Titluri de participare" = 7721 „Venituri din cedarea activelor".**

În debitul contului 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" și în creditul contului 2810 „Amortizarea terenurilor" se evidențiază includerea în cheltuielile de exploatare a **amortizării terenurilor cu destinație economică dobîndite de agenții economici prin acte de vînzare-cumpărare sau prin despăgubiri, în cazul exproprierilor,** *pe baza unei cote de 25% din cuantumul dobînzii curente la disponibilitățile bănești de valoare egală cu prețul de achiziție al terenurilor respective, acordate de unitatea bancară la care agentul economic are deschis contul principal. Concomitent cu înregistrarea amortizării terenurilor cu destinație economică (6811=2810) se contabilizează și* **constituirea fondului de dezvoltare economică (2810 „Amortizarea terenurilor" = 111 „Fondul de dezvoltare economică").**

Scanned with OKEN Scanner

Amortizarea imobilizărilor necorporale *calculată potrivit pct. 35 din „Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale" se include în cheltuielile de exploatare (6811=2801; 6811=2803; 6811=2805; 6811=2808),* **fără a se reflecta în contabilitate constituirea fondului de dezvoltare.**

Toți agenții economici care au în patrimoniu active necorporale, corporale și financiare au obligația ca anual să întocmească **„Balanța imobilizărilor necorporale, corporale și financiare"** *care constituie o anexă la bilanțul contabil anual. Ea se întocmește, așadar, pentru următoarele active imobilizate:*

1) **imobilizări necorporale** (cheltuieli de constituire și cercetare-dezvoltare, alte imobilizări, imobilizări necorporale în curs);

2) **terenuri, amenajări de terenuri și mijloace fixe supuse amortizării aferente grupelor (1-8)** *din Catalogul privind duratele normale de funcționare și clasificarea mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 266/10 iunie 1994;*

3) **imobilizări corporale în curs;**

4) **imobilizări financiare** *(titluri de participare, alte titluri imobilizate, creanțe imobilizate). Totalul activelor imobilizate este egal cu totalul imobilizărilor necorporale + totalul imobilizărilor corporale + totalul imobilizărilor financiare.*

Elementele pe care le conține „Balanța imobilizărilor necorporale, corporale și financiare" sînt:

a) existentul de imobilizări la începutul anului, la valoarea de intrare, amortizarea totală, din care cea evidențiată în contul 8045. *Pentru 1995, valoarea de intrare pentru imobilizările existente la începutul anului este egală cu soldul de la sfîrșitul anului 1994 pentru toate activele imobilizate, așa cum sînt evidențiate în contabilitatea contribuabilului. Amortizarea înregistrată (cumulat din coloana 2) este preluată din conturile 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale", 281 „Amortizări privind imobilizările corporale" și 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe" (soldul creditor al conturilor 280 și 281 + soldul debitor al contului 8045=amortizarea totală din coloana 2);*

b) intrările de imobilizări efectuate în cursul anului, la valoarea lor de intrare, total, din care: prin investiții. *Diferența dintre coloana (4) și coloana (5) reprezintă valoarea imobilizărilor intrate ca donații sau aport în natură la capitalul social adus de către acționari sau asociați;*

c) ieșirile de imobilizări efectuate în cursul anului, la valoarea de intrare a acestora, total, din care: scoase din funcțiune și casate. *Diferența dintre coloana (6) și coloana (7) reprezintă valoarea de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune și vîndute sau donate;*

Scanned with OKEN Scanner

d) imobilizările existente la sfîrșitul anului, la valoarea de intrare, total. *Se determină în felul următor: existentul de imobilizări la începutul anului, la valoarea de intrare, + intrările de imobilizări efectuate în cursul anului, la valoarea de intrare a acestora, - ieșirile de imobilizări efectuate în cursul anului, la valoarea de intrare. Existentul de imobilizări la sfîrșitul anului, la valoarea de intrare, se regăsește în soldurile debitoare ale conturilor care țin evidența imobilizărilor necorporale, corporale și financiare. Mijloacele fixe existente la sfîrșitul anului, la valoarea de intrare, se regăsesc în soldul debitor al contului 212 „Mijloace fixe";*

e) amortizarea înregistrată în cursul anului, total, din care: aferentă gradului de utilizare. *Amortizarea evidențiată în coloana (9) reprezintă rulajul creditor al conturilor 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale", 281 „Amortizări privind imobilizările corporale" sumat cu rulajul debitor al contului 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe";*

f) amortizarea aferentă imobilizărilor ieșite din patrimoniu;

g) amortizarea la sfîrșitul anului. *Se determină în felul următor: amortizarea totală aferentă mijloacelor fixe existente la începutul anului (coloana 2) + amortizarea totală înregistrată în cursul anului (coloana 9) - amortizarea aferentă imobilizărilor ieșite din patrimoniu (coloana 11);*

h) valoarea rămasă a imobilizărilor la sfîrșitul anului. *Se calculează în felul următor: imobilizările existente la sfîrșitul anului, la valoarea de intrare, (coloana 8), minus amortizarea la sfîrșitul anului, (coloana 12).* **Valoarea rămasă a mijloacelor fixe la sfîrșitul anului** *reprezintă diferența dintre soldul debitor al contului 212 „Mijloace fixe" și soldul creditor al contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale", sumat cu rulajul creditor al contului 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe";*

i) provizioane pentru deprecierea imobilizărilor;

j) valoarea netă a imobilizărilor. *Diferența dintre valoarea rămasă a imobilizărilor la sfîrșitul anului (coloana 13) și provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor (coloana 14) reprezintă valoarea netă a imobilizărilor.*

Balanța imobilizărilor necorporale, corporale și financiare întocmită de contribuabilul „C", ca anexă la bilanțul contabil la 31 decembrie 1995, se prezintă în tabelul 5

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 5

BALANȚA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE, CORPORALE ȘI FINANCIARE LA 31.12.1995

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Existent la începutul anului			Intrări în cursul anului (valoare de intrare)		Ieșiri în cursul anului (valoare de intrare)		Imobilizări existente la sfîrșitul anului(la valoarea de intrare) Total (col.8= 1+4-6)	Amortizare în cursul anului		Amortizarea aferentă imobilizărilor ieșite din patrimoniu	Amortizarea la sfîrșitul anului (col. 12= 2+9-11)	Valoarea rămasă a imobilizărilor la sfîrșitul anului (col. 13=8-12)	Provizioane pentru depreciere a imobilizărilor	Valoarea netă a imobilizărilor (col. 15= 13-14)
		Valoare de intrare a imobilizărilor	Amortizare Total, din care:	Înregistrată în contul 8045	Total, din care:	Prin investiții	Total, din care:	Scoase din funcțiune și casate		Total, din care:	Aferentă gradului de utilizare					
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Cheltuieli de constituire și cercetare-dezvoltare (ct. 201+203)	01			x		x		x			x					
Alte imobilizări (ct.205+207+208)	02			x		x		x			x					
Imobilizări necorporale în curs (ct. 230)	03		x	x		x		x		x	x	x	x			
Total imobilizări necorporale (rd. 01 la 03)	04			x		x		x			x					
Terenuri (ct. 2111)	05	15904311		x				x	15904311		x			15904311		15904311
Amenajări de terenuri (ct. 2112)	06			x				x			x					
Grupa 1. Clădiri (ct.2121)	07	4871634	102131	31020	1739671	265221	512191		6099114	165563	23972	7358	260336	5838778		5838778
Grupa2.Construcții speciale (ct.2122)	08	3537742	211987	65001	5072985	259106	136	136	8610591	379909	86541	74	591822	8018769		8018769
Grupa 3. Mașini, utilaje și instalații de lucru(ct.2123)	09	902016	130650	47909	1222265	867966	95625	93049	2028656	444565	79800	87227	487988	1540668		1540668
Grupa 4. Aparate și instalații de măsurare, control și reglare (ct. 2124)	10	39379	2657	939	1285	310	3353	3353	37311	7508	1820	188	9977	27334		27334
Grupa 5.Mijloace de transport (ct. 2125)	11	118167	30169	14533	81048	26545	16772	16525	182443	61297	13547	19772	71694	110749		110749

Scanned with OKEN Scanner

A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Grupa 6.Animale și plantații (ct. 2126)	12	6626759	131055	50291	714932	-	18821	18451	7322870	669791	95442	18493	782353	6540517		6540517
Grupa 7. Unelte, dispozitive, instrumente, mobilier și aparatură birotică (ct. 2127)	13	33111	14825	2538	32847	18242	3124	63	62834	21473	8008	3097	33201	29633		29633
Grupa 8. Active corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare (ct. 2128)	14															
Total mijloace fixe (rd.07 la 14)	15	16128808	623474	212231	8865033	1437390	650022	131577	24343819	1750106	309130	136205	2237371	22106448		22106448
Imobilizări corporale în curs (ct. 231)	16	336704	x	x	223581	x		x	560285	x	x	x	x	560285		560285
Total imobilizări corporale (rd.05+06+15+16)	17	32369823	623474	212231	9088614	1437390	650022	131577	40808415	1750106	309130	136209	2237371	38571044		38571044
Titluri de participare (ct.261-269*)	18	10208	x	x	515432	x		x	525640	x	x	x	x	525640		525640
Alte titluri imobilizate (ct. 262+ 263-269*)	19		x	x		x		x		x	x	x	x			
Creanțe imobilizate (ct. 267-269*)	20		x	x		x		x		x	x	x	x			
Total imobilizări financiare (rd. 18 la 20)	21	10208	x	x	515432	x		x	525640	x	x	x	x	525640		525640
Total active imobilizate (rd. 04+17+21)	22	32380031	623474	212231	9604046	1437390	650022	131577	41334055	1750106	309130	136209	2237371	39096684		39096684

* Cont de repartizat după natura elementelor respective

Scanned with OKEN Scanner

Pentru stabilirea **amortizării fiscale cu regim deductibil**, *mijloacele fixe amortizabile ale contribuabililor mari sînt împărţite,* **din punct de vedere fiscal,** *în 6 grupe, cu cotele de amortizare prevăzute în tabelul 6*

TABELUL 6

GRUPAREA MIJLOACELOR FIXE AMORTIZABILE DIN PUNCT DE VEDERE FISCAL

Grupa	Durata de funcţionare a mijloacelor fixe (determinată conform dispoziţiilor legale)	Cota anuală de amortizare
1	de la 1 an la 4 ani inclusiv	40%
2	de la 4 ani la 8 ani inclusiv	17%
3	de la 8 ani la 12 ani inclusiv	10%
4	de la 12 ani la 20 ani inclusiv	7%
5	de la 20 ani la 30 ani inclusiv	4,5%
6	peste 30 de ani	2%

Contribuabilii mari grupează, prin urmare, mijloacele fixe evidenţiate în contabilitatea lor pe grupele prevăzute în tabelul 6 în funcţie de durata normală de utilizare a activelor menţionată în clasificaţia aprobată prin Hotărîrea Guvernului României nr. 266/10 iunie 1994, dată în aplicarea Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale. În cazul în care contribuabilii au în funcţiune mijloace fixe care, potrivit Legii nr. 15/1994, au valoare mai mare de 200000 lei şi o durată normală de funcţionare mai mare de 2 ani, şi care nu poate fi stabilită potrivit clasificaţiei aprobate prin H.G. nr. 266/1994, acestea se includ în grupa 4, iar amortizarea se calculează prin aplicarea cotei corespunzătoare asupra grupei.

Pentru evidenţa mijloacelor fixe, contribuabilii întocmesc **fişe pentru fiecare din grupele de la 1 la 5 care conţin date privind durata normală de funcţionare (ani), valoarea rămasă a mijloacelor fixe la 01.01.199., intrările de mijloace fixe şi ieşirile de mijloace fixe. Cheltuielile de întreţinere şi reparaţii fiind deductibile în calculul profitului impozabil,** *atît la contribuabilii mari, cît şi la cei mici, conform prevederilor art. 14 din Hotărîrea Guvernului nr. 759/25 septembrie 1995 pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit,* nu se mai evidenţiază în fişa care se deschide pentru fiecare grupă de mijloace fixe din cele de la 1 la 5. În consecinţă, nu se completează nici o sumă la rîndul *15 „reparaţii şi îmbunătăţiri aduse peste limita admisă"* din anexa nr. *1.1 „amortizarea fiscală".* Pentru grupa 6, care include mijloace fixe cu durata normală de funcţionare mai mare de 30 de ani, **evidenţa se ţine pe fişe separate pentru fiecare mijloc fix.** *Acestea au acelaşi conţinut cu cel de la fişa care se întocmeşte pentru fiecare grupă din cele cinci (1-5).* **Amortizarea mijloacelor fixe din grupa 6 se stabileşte pentru fiecare mijloc fix în parte.**

Pentru grupele de la 1 la 5, **amortizarea se calculează pentru fiecare grupă** *prin aplicare cotei de amortizare menţionate în tabelul 6 asupra soldului grupei de la sfîrşitul anului fiscal.* **Deducerea amortizării** *se determină, potrivit normelor legale,* **pentru fiecare grupă.**

Soldul mijloacelor fixe de la sfîrşitul anului fiscal se stabileşte cu ajutorul relaţiei următoare:

Scanned with OKEN Scanner

$$Smfs = Vrî + Mfpf - Mfsf, \quad (22)$$

în care:

Smfs reprezintă soldul mijloacelor fixe de la sfîrșitul anului fiscal;

Vrî – valoarea rămasă a mijloacelor fixe de la începutul anului fiscal, actualizată în funcție de indicele de inflație pentru întregul an fiscal;

Mfpf – mijloacele fixe puse în funcțiune evaluate la costurile de achiziție, actualizate cu modificarea indicelui de inflație dintre luna în care au fost puse în funcțiune și sfîrșitul anului fiscal;

Mfsf – mijloacele fixe scoase din funcțiune (vîndute sau donate) evaluate la prețul de vînzare sau la valoarea rămasă, actualizate cu modificarea indicelui de inflație dintre luna cînd au fost scoase din funcțiune și sfîrșitul anului fiscal.

În asemenea condiții, **amortizarea fiscală anuală** se calculează pe baza formulei următoare:

$$Afa = Smfs \times Ra, \quad (23)$$

în care:

Afa reprezintă amortizarea fiscală anuală;

Smfs – soldul mijloacelor fixe de la sfîrșitul anului fiscal sau valoarea de amortizat actualizată la inflație a mijloacelor fixe de la sfîrșitul anului;

Ra – rata anuală (cota anuală) de amortizare în funcție de grupa fiscală a mijloacelor fixe.

Potrivit Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, **gradul de deducere a amortizării la impozitarea profitului**, indiferent de regimul de amortizare, **este în funcție de gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază.** Drept urmare, **amortizarea fiscală deductibilă (Afd)** se determină în felul următor:

$$\textbf{Afd = Afa x gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază} \quad (24)$$

Avînd în vedere relația (17) pe baza căreia se stabilește amortizarea fiscală anuală, rezultă că formula (18) poate fi scrisă și sub forma:

$$\textbf{Afd} = \textbf{Soldul grupei sau mijlocului fix de la sfîrșitul anului fiscal} \times \textbf{Cota anuală de amortizare} \times \textbf{Gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază} \quad (25)$$

Amortizarea activelor necorporale este deductibilă numai dacă este cheltuială aferentă realizării profitului. Amortizarea se calculează pe durata normală de funcționare utilizîndu-se **metoda amortizării liniare.** *Valoarea activelor necorporale aflate în sold la începutul anului se actualizează în funcție de modificarea indicelui de inflație pentru întregul an fiscal.* Cînd în timpul anului fiscal are loc achiziționarea unui activ necorporal, valoarea lui este

Scanned with OKEN Scanner

actualizată în funcţie de modificarea indicelui de inflaţie dintre luna în care acesta a fost achiziţionat şi sfîrşitul anului fiscal.

Toate elementele componente ale relaţiei (15) se actualizează la inflaţie în funcţie de **indicele de inflaţie.** Comisia Naţională pentru Statistică publică **lunar şi anual indicele de inflaţie,** pînă la data de 20 a lunii următoare, respectiv 20 ianuarie a anului următor.

Indicele luat în calcul pentru actualizarea la inflaţie este **indicele preţurilor de consum total, cu bază fixă luna decembrie a anului precedent,** publicat de Comisia Naţională pentru Statistică în „Buletinul statistic de preţuri" care apare lunar. **Indicele preţurilor de consum pe luna decembrie reprezintă indicele pentru întreg anul.**

Pentru actualizarea la inflaţie a unei sume dintr-o lună spre sfîrşitul anului fiscal, se procedează în felul următor:

a) se determină indicele de actualizare:

$$Ia = \frac{I^{pc}_{ldaf}}{I^{pc}_{lr}} \times 100, \qquad (26)$$

în care:

Ia reprezintă indicele de actualizare la inflaţie;

I^{pc}_{ldaf} – indicele preţurilor de consum total pe luna decembrie a anului fiscal (31.12.1995);

I^{pc}_{lr} – indicele preţurilor de consum total al lunii respective din anul fiscal.

b) se calculează valoarea actualizată:

$$Va = Vsa \times Ia, \qquad (27)$$

în care:

Va reprezintă valoarea actualizată la inflaţie;

Vsa – valoarea ce se supune actualizării;

Ia – indicele de actualizare la inflaţie.

Suma (valoarea) ce se supune actualizării, de exemplu, reprezintă un mijloc fix achiziţionat în luna aprilie 1995 şi este în valoare de 2000000 lei; indicele preţurilor de consum pe luna decembrie 1995 este de 127,8% (decembrie anul precedent=100), iar indicele preţurilor de consum pe luna aprilie 1995 cînd s-a produs ultima intrare reprezintă 106,1%. Introducînd aceste date în relaţia (27) obţinem **valoarea actualizată la inflaţie de 2410000 lei,** adică:

$$Va = 2000000 \text{ lei} \times \frac{127,8\%}{106,1\%} \times 100 = 2000000 \text{ lei} \times 120,5\% = 2410000 \text{ lei}$$

Pentru calculele de actualizare la inflaţie, rezultatul raportului celor doi indici (120,5%) s-a înscris tot sub forma unui procent cu o zecimală după

Scanned with OKEN Scanner

virgulă. Dacă a doua cifră zecimală este mai mică decît 5, se neglijează, iar atunci cînd este mai mare sau egală cu 5, se rotunjește la 10, astfel:

– 120,43% se rotunjește la 120,4%, întrucît a doua cifră zecimală (3) este mai mică decît 5;

– 120,45% se rotunjește la 120,5%, deoarece a doua cifră zecimală (5) se rotunjește la 10;

– 120,48% se rotunjește la 120,5%, întrucît a doua cifră zecimală (8) se rotunjește la 10.

Valoarea actualizată la inflație se poate determina și cu ajutorul următoarei relații:

$$\mathbf{Va = Vsa + Mdai,} \qquad (28)$$

în care:

Va reprezintă valoarea actualizată la inflație;
Vsa – valoarea ce se supune actualizării;
Mdai – modificarea valorii mijloacelor fixe intrate datorită actualizării la inflație.

Ultimul element (**Mdai**) se obține prin înmulțirea valorii ce se supune actualizării (**Vsa**) cu modificarea indicelui de actualizare la inflație (**MIa**). Acesta din urmă se obține ca diferență între indicele de actualizare la inflație și 100, adică:

$$\mathbf{MIa = Ia - 100} \qquad (29)$$

Avînd în vedere cele menționate, rezultă că formula (28) poate fi scrisă și sub forma:

$$\mathbf{Va = Vsa + (Vsa \times MIa) = Vsa + Vsa\ (Ia - 100)} \qquad (30)$$

Introducînd în relația (30) datele cunoscute, obținem valoarea actualizată la inflație de 2410000 lei, adică:

Va = 2000000 lei + [2000000 lei x (120,5% - 100)]=2000000 lei + + 2000000 lei x20,5% = 2000000 lei + 410000 lei = 2410000 lei

Urmează un exemplu privind **determinarea amortizării fiscale de către contribuabilul „X"** care deține mijloacele fixe prezentate în tabelul 7

TABELUL 7

SITUAȚIA MIJLOACELOR FIXE ÎN ANUL 1995 LA CONTRIBUABILUL „X"

Nr. crt.	Denumirea mijloacelor fixe	Durata normală de funcționare (utilizare) (ani)	Sold inițial (01.01.1995) (mii lei)	Intrări		Ieșiri	
				Valoare (mii lei)	Luna	Valoare (mii lei)	Luna
1	Clădire cu structură din lemn utilizată pentru transport și depozitare în mediu agresiv	15	10000	-	-	-	-
2	Calculatoare electronice și echipamente periferice	6	12000	3000	mai	1000	iulie
3	Autoturisme	5	30000	-	-	4000	august
4	Mobilier comercial	10	5000	1200	iunie	-	-
5	Aparate de proiecție	5	7000	-	-	-	-
6	TOTAL	x	64000	4200	x	5000	x

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit normelor legale, mijloacele fixe cuprinse în *„Catalogul privind duratele normale de funcționare și clasificarea mijloacelor fixe" sînt clasificate* **în grupe, subgrupe, clase, subclase și familii.** Catalogul cuprinde datele necesare identificării și stabilirii duratelor normale de funcționare (utilizare) a mijloacelor fixe, astfel:

a) codul de clasificare;

b) denumirea grupei, subgrupei, clasei, subclasei și a familiei mijloacelor fixe amortizabile;

c) durata normală de funcționare (utilizare), în ani, care coincide cu durata de amortizare a mijloacelor fixe;

d) pentru unele mijloace fixe se prevăd condițiile speciale în care pot fi utilizate (mediu normal sau mediu agresiv) ori condițiile speciale de lucru (mediu neutru, mediu ușor coroziv sau mediu puternic coroziv). Pentru găsirea duratei normale de funcționare (utilizare) a unui mijloc fix se caută succesiv, în clasificație, grupa, subgrupa, clasa, subclasa, iar dacă este cazul, și condițiile speciale sau familia.

Durata normală de funcționare (utilizare) a mijloacelor fixe deținute de contribuabilul mare „X" se va găsi astfel:

– grupa: 1, clădiri;

– subgrupa: 3, clădări pentru transporturi și telecomunicații;

– clasa: 2, cu structură din lemn, paiantă, chirpici, pămînt stabilizat;

– condiția specială: b, mediu agresiv. În dreptul codului **1.3.2.b)** se va găsi durata normală de funcționare (15 ani) pentru acest mijloc fix;

– grupa: 4, aparate și instalații de măsurare, control și reglare;

– subgrupa: 9, calculatoare electronice și echipamente periferice;

– grupa: 5, mijloace de transport;

– subgrupa: 2, mijloace de transport auto;

– clasa: 1, mijloace de transport pentru persoane;

– subclasa: 1, autoturisme;

– grupa: 7, unelte, dispozitive, instrumente, mobilier și aparatură birotică;

– subgrupa: 8, mobilier;

– clasa: 2, mobilier comercial și hotelier;

– subgrupa: 9, aparatură birotică;

– clasa: 1, mașini de scris, aparate de proiecție etc.

Stabilirea amortizării fiscale presupune ca mijloacele fixe amortizabile să se împartă, din punct de vedere fiscal, în 6 grupe. *În grupa 3 (de la 8 ani la 12 ani inclusiv)* se pot regăsi activele imobilizate din toate cele 8 categorii de mijloace fixe stabilite potrivit clasificației aprobate prin Hotărîrea Guvernului României nr. 266/10 iunie 1994, iar în celelalte grupe (1, 2, 4 și 5) numai unele dintre ele, conform tabelului 8. Împărțirea mijloacelor fixe în cele 6 grupe are în vedere duratele normale de funcționare, conform dispozițiilor Legii nr. 15/1994

Contribuabilul mare „X" deține mijloace fixe din *grupa fiscală nr. 2,* cu durate de funcționare între 4 ani și 8 ani, *grupa fiscală nr. 3,* cu durate de

Scanned with OKEN Scanner

funcţionare de la 8 ani la 12 ani şi din *grupa fiscală nr. 4,* cu durate de utilizare de la 12 ani la 20 ani, aşa cum sînt prezentate în tabelul 8

TABELUL 8

GRUPAREA MIJLOACELOR FIXE DIN PUNCT DE VEDERE FISCAL

Nr. crt.	Explicaţii	Durata normală de funcţionare (ani)	Valoarea rămasă la 01.01.1995 (mii lei)	Intrări		Ieşiri	
				Valoare (mii lei)	Luna	Valoare (mii lei)	Luna
1	**GRUPA 2 (4 ani-8 ani inclusiv)-TOTAL**	x	**49000**	**3000**	x	**5000**	x
	Categoria I	x	-	-	-	-	-
	Categoria a II-a	x	-	-	-	-	-
	Categoria a III-a	x	-	-	-	-	-
	Categoria a IV-a	x	-	-	-	-	-
	Calculatoare electronice şi echipamente periferice	6	12000	3000	mai	1000	iulie
	Total categoria a IV-a	x	12000	3000	x	1000	x
	Categoria a V-a	x	-	-	-	-	-
	Autoturisme	5	30000	-	-	4000	august
	Total V	x	30000	-	-	4000	x
	Categoria a VI-a	x	-	-	-	-	-
	Categoria a VII-a	x	-	-	-	-	-
	Aparate de proiecţie	5	7000	-	-	-	-
	Total VII	x	7000	-	-	-	-
2	**GRUPA 3 (8 ani-12 ani inclusiv) - TOTAL**	x	**5000**	**1200**	x		x
	Categoria I	x	-	-	-	-	-
	Categoria a II-a	x	-	-	-	-	-
	Categoria a III-a	x	-	-	-	-	-
	Categoria a IV-a	x	-	-	-	-	-
	Categoria a V-a	x	-	-	-	-	-
	Categoria a VI-a	x	-	-	-	-	-
	Categoria a VII-a	x	-	-	-	-	-
	Mobilier comercial	10	5000	1200	iunie	-	-
	Total VII	x	5000	1200	x	-	-
3	**GRUPA 4 (12 ani la 20 ani inclusiv) - TOTAL**	x	**10000**	-	x	-	x
	Categoria I	x	-	-	x	-	x
	Clădire cu structură din lemn utilizată pentru transport şi depozitare în mediu agresiv	15	10000	-	-	-	-
	TOTAL I	x	10000	-	-	-	-
	Categoria a II-a	x	-	-	x	-	x
	Categoria a III-a	x	-	-	x	-	x
	Categoria a IV-a	x	-	-	x	-	x
	Categoria a V-a	x	-	-	x	-	x
4	**TOTAL GENERAL (1+2+3)**	x	**64000**	**4200**	x	**5000**	x

Scanned with OKEN Scanner

După întocmirea tabelului 8 se procedează la **actualizarea la inflație a intrărilor de mijloace fixe.** În acest sens se completează **tabelul de actualizare la inflație a intrărilor de mijloace fixe (9)** care cuprinde următoarele coloane:

– **numărul curent;**

– **luna;**

– **valoarea activelor (valoarea ce se supune actualizării).** În coloana (B) se înscrie costul fiecărui activ, așa cum este reflectat în contabilitatea contribuabilului, pe rîndul corespunzător lunii în care activul a fost achiziționat. Contribuabilul „X" înscrie suma de 3000000 lei pe rîndul 6, întrucît calculatorul electronic a fost achiziționat în luna **mai**, iar suma de 1200000 lei o trece pe rîndul 7, deoarece mobilierul comercial a fost cumpărat în luna **iunie**;

– **indicele de inflație la sfîrșitul anului fiscal (31 decembrie 1995).** Se înscrie indicele prețurilor de consum total, cu bază fixă luna decembrie a anului precedent, publicat de Comisia Națională pentru Statistică în *„Buletinul statistic pentru prețuri"* care apare lunar. Pe luna decembrie 1995, indicele prețurilor de consum total este de 127,8% [decembrie anul precedent (1994) = 100]. El reprezintă indicele pentru întreg anul 1995;

– **indicele inflației pentru luna ... (ianuarie, februarie, ..., decembrie 1995).** Se trece indicele de inflație pentru luna în care s-a înregistrat intrarea mijloacelor fixe. Comisia Națională pentru Statistică publică lunar, pînă la data de 20 a lunii următoare, indicele de inflație (indicele prețurilor de consum total al lunii respective). Indicii prețurilor de consum total pentru lunile **mai** și, respectiv, **iunie** în care s-a înregistrat intrarea în patrimoniu a activelor corporale sînt **107,3%** și, respectiv, **108,7%** (decembrie anul precedent = 100);

– **indicele de actualizare la inflație.** Împărțind indicele prețurilor de consum total pentru întreg anul 1995, cu bază fixă luna decembrie 1994, la indicele prețurilor de consum al lunii respective, se obține indicele de actualizare la inflație. Pentru luna **mai** el este de **119,1%**, *adică: 127,8%: 107,3% = 1,191 x x 100 = 119,1%*, iar pentru luna **iunie** de **117,6%**, *adică: 127,8% : 108,7% = = 1,1757 x 100 = 117,6%;*

– **actualizarea la inflație pentru intrările de mijloace fixe în cursul anului.** Cifra care se trece în această coloană (F) se obține prin înmulțirea sumei din coloana (B) cu cea din coloana (E). La contribuabilul „X" **valoarea actualizată la inflație** *este de 3573000 lei pentru calculatorul electronic, adică: 3000000 lei x 119,1% = 3573000 lei și, respectiv, 1411200 lei pentru mobilierul comercial, adică: 1200000 lei x 117,6% = 1411200 lei.* Se completează rîndurile 6 și 7 din tabelul 9 cu 3573000 lei și, respectiv, 1411200 lei. Actualizările la inflație de 3573000 lei și, respectiv, 1411200 lei din tabelul 9 se înscriu în *anexa nr. 1.1. „amortizarea fiscală"*, rîndul 05 *„actualizarea la inflație pentru intrările de mijloace fixe în cursul anului"*.

În vederea determinării *influenței inflației asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe*, se scade suma trecută pe rîndul 14, coloana (B), din cea înscrisă pe rîndul 14, coloana (F), adică: 4984200 lei - 4200000 lei = 784200 lei. Această sumă se trece în tabelul 9, rîndul 15 *„ajustare"*.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 9

ACTUALIZAREA LA INFLAȚIE PENTRU INTRĂRILE DE MIJLOACE FIXE ÎN CURSUL ANULUI

Nr. crt.	Luna	Valoarea activelor (valoarea ce se supune la actualizare) (lei)	Indicele de inflație la sfîrșitul anului fiscal (indicele prețurilor de consum total, cu bază fixă luna decembrie a anului precedent) (%)	Indicele inflației pentru luna... (indicele prețurilor de consum total al lunii respective) (%)	Indicele de actualizare la inflație $\left(\frac{C}{D} \times 100\right)$ (%)	Actualizarea la inflație pentru intrările de mijloace fixe (BxE) (lei)
0	A	B	C	D	E	F
1	Decembrie anul precedent (1994)			100		
2	Ianuarie		127,8	102,0	125,3	
3	Februarie		127,8	103,5	123,5	
4	Martie		127,8	104,4	122,4	
5	Aprilie		127,8	106,1	120,5	
6	**Mai**	**3000000**	**127,8**	**107,3**	**119,1**	**3573000**
7	**Iunie**	**1200000**	**127,8**	**108,7**	**117,6**	**1411200**
8	Iulie		127,8	111,5	114,6	
9	August		127,8	112,6	113,5	
10	Septembrie		127,8	114,4	111,7	
11	Octombrie		127,8	118,4	107,9	
12	Noiembrie		127,8	123,2	103,7	
13	Decembrie		127,8	127,8	100	
14	TOTAL	4200000	x	x	x	4984200
15	AJUSTARE	[rd. 14, col. (F) - rd. 14, col.(B) = 4984200 lei - 4200000 lei = 784200 lei]				

Valoarea actualizată la inflație pentru mijloacele fixe intrate se poate determina și cu ajutorul elementelor din tabelul 10

TABELUL 10

ACTUALIZAREA LA INFLAȚIE PENTRU INTRĂRILE DE MIJLOACE FIXE ÎN ANUL 1995

Nr crt	Luna	Valoarea mijloacelor fixe intrate (lei)	Modificarea indicelui de actualizare la inflație dintre sfîrșitul anului 1995 și luna respectivă	Modificarea valorii mijloacelor fixe intrate datorită actualizării la inflație (B x C) (lei)	Valoarea actualizată la inflație pentru mijloacele fixe intrate (B+D) (lei)
0	A	B	C	D	E
1	Ianuarie		$\frac{125,3\%-100}{100} = 0,253$		
2	Februarie		$\frac{123,5\%-100}{100} = 0,235$		
3	Martie		$\frac{122,4\%-100}{100} = 0,224$		
4	Aprilie		$\frac{120,5\%-100}{100} = 0,205$		
5	**Mai**	**3000000**	$\frac{119,1\%-100}{100} = 0,191$	**573000**	**3573000**
6	**Iunie**	**1200000**	$\frac{117,6\%-100}{100} = 0,176$	**211200**	**1411200**
7	Iulie		$\frac{114,6\%-100}{100} = 0,146$		

Scanned with OKEN Scanner

0	A	B	C	D	E
8	August		$\frac{113,5\%-100}{100} = 0,135$		
9	Septembrie		$\frac{111,7\%-100}{100} = 0,117$		
10	Octombrie		$\frac{107,9\%-100}{100} = 0,079$		
11	Noiembrie		$\frac{103,7\%-100}{100} = 0,037$		
12	Decembrie		$\frac{100\%-100}{100} = 0,000$		
13	TOTAL	4200000	x	784200	4984200
14	[Rd. 13, col. (E) - rd. 13, col. (B) = Rd. 13, col. (D) = 4984200 lei - 4200000 lei = 784200 lei]				

Amortizarea fiscală pentru mijloacele fixe intrate *se calculează pentru perioada cuprinsă între data achiziției și sfîrșitul anului fiscal în felul următor:*

$$\mathbf{Afi = Vai \times \frac{Ti}{12} \times Ra,} \qquad (31)$$

în care:

Afi reprezintă amortizarea fiscală pentru mijloacele fixe intrate;
Vai – valoarea actualizată la inflație a mijloacelor fixe intrate;
Ti – numărul de luni întregi de funcționare pînă la sfîrșitul anului;
Ra – cota anuală de amortizare fiscală a grupei.

Introducînd în relația (31) datele cunoscute obținem:

a) amortizarea fiscală pentru grupa 2 (4 ani–8 ani inclusiv):

$$Afi_2 = 3573000 \text{ lei x } \frac{7}{12} \text{ x } 17\% = 354323 \text{ lei;}$$

b) amortizarea fiscală pentru grupa 3 (de la 8 ani la 12 ani inclusiv):

$$Afi_3 = 1411200 \text{ lei x } \frac{6}{12} \text{ x } 10\% = 70560 \text{ lei.}$$

Cunoscînd valoarea actualizată la inflație a mijloacelor fixe intrate **(Vai)** și amortizarea fiscală pentru mijloacele fixe intrate **(Afi)** se determină **valoarea rămasă actualizată la sfîrșitul anului a mijloacelor fixe intrate:**

$$\mathbf{Vrasi = Vai - Afi,} \qquad (32)$$

în care:

Vrasi reprezintă valoarea rămasă actualizată la inflație la sfîrșitul anului a mijloacelor fixe intrate.

Introducînd în relația (32) datele cunoscute obținem:

a) valoarea rămasă actualizată la inflație la sfîrșitul anului a mijloacelor fixe intrate pentru grupa 2:

$$Vrasi_2 = 3573000 \text{ lei} - 354323 \text{ lei} = 3218677 \text{ lei;}$$

Scanned with OKEN Scanner

b) valoarea rămasă actualizată la inflație la sfîrșitul anului a mijloacelor fixe intrate pentru grupa 3:

$$Vrasi_3 = 1411200 \text{ lei} - 70560 \text{ lei} = 1340640 \text{ lei}.$$

Și actualizarea la inflație pentru mijloacele fixe ieșite în anul 1995 presupune completarea unui *tabel de actualizare la inflație a ieșirilor de mijloace fixe.* El cuprinde următoarele coloane:

– numărul curent;

– luna;

– valoarea activelor (valoarea ce se supune la actualizare). În coloana (B) din tabelul (11), pe rîndul corespunzător lunii în care mijlocul fix a ieșit din patrimoniul agentului economic, se înscrie suma sau valoarea primită din înstrăinarea activelor. Contribuabilul „X" înscrie suma de 1000000 lei pe rîndul 8, întrucît un calculator electronic a fost înstrăinat în luna **iulie**, iar cifra de 4000000 lei o trece pe rîndul 9, deoarece un autoturism a ieșit din patrimoniu în luna **august**;

– indicele de inflație la sfîrșitul anului fiscal este indicele prețurilor de consum total pentru întreg anul 1995. El este de 127,8% (decembrie 1994 = = 100);

– indicele inflației pentru luna ... Se trece indicele de inflație pentru luna în care s-a înregistrat ieșirea mijlocului fix. Indicii de inflație pentru lunile **iulie** și, respectiv, **august** în care s-a evidențiat ieșirea din patrimoniu a activelor corporale sînt **111,5%** și, respectiv, **112,6%**;

– indicii de actualizare la inflație se determină ca în tabelul 9 (127,8%: : 111,5% = 1,146 x 100 = 114,6%; 127,8%: 112,6% = 1,135 x 100 = 113,5%);

– actualizarea la inflație pentru ieșirile de mijloace fixe. Cifra care se trece în această coloană (F) se obține prin înmulțirea sumei din coloana (B) cu cea din coloana (E). La contribuabilul „X", *valoarea actualizată la inflație este de 1146000 lei pentru calculatorul electronic, adică: 1000000 lei x 114,6% = = 1146000 lei și, respectiv, 4540000 lei pentru autoturism, adică: 4000000 lei x x 113,5% = 4540000 lei.* Se completează rîndurile 8 și 9 din tabelul 11 cu 1146000 lei și, respectiv, 4540000 lei. Actualizarea la inflație de 5686000 lei din rîndul 14 (tabelul 11) se înscrie în anexa nr. 1.1. *„amortizarea fiscală", rîndul 08 „actualizarea la inflație pentru ieșirile de mijloace fixe în cursul anului".*

În vederea determinării *influenței inflației asupra valorii de ieșire a mijloacelor fixe,* se scade suma trecută pe rîndul 14, coloana (B), din cea înscrisă pe rîndul 14, coloana (F), adică: 5686000 lei - 5000000 lei = 686000 lei. Această sumă se trece în tabelul 11, rîndul *15 „ajustare".*

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 11

ACTUALIZAREA LA INFLAȚIE A IEȘIRILOR DE MIJLOACE FIXE ÎN CURSUL ANULUI 1995

Nr. crt.	Luna	Valoarea actuală (lei)	Indicele de inflație la sfîrșitul anului fiscal (31.12.1995)	Indicele inflației pentru luna...	Indicele de actualizare la inflație $\left(\frac{C}{D} \times 100\right)$	Actualizarea la inflație pentru ieșirile de mijloace fixe (B x E) (lei)
0	A	B	C	D	E	F
1	Decembrie anul precedent			100		
2	Ianuarie		127,8%	102,0	125,3%	
3	Februarie		127,8%	103,5	123,5%	
4	Martie		127,8%	104,4	122,4%	
5	Aprilie		127,8%	106,1	120,5%	
6	Mai		127,8%	107,3	119,1%	
7	Iunie		127,8%	108,7	117,6%	
8	**Iulie**	**1000000**	**127,8%**	**111,5**	**114,6%**	**1146000**
9	**August**	**4000000**	**127,8%**	**112,6**	**113,5%**	**4540000**
10	Septembrie		127,8%	114,4	111,7%	
11	Octombrie		127,8%	118,4	107,9%	
12	Noiembrie		127,8%	123,2	103,7%	
13	Decembrie		127,8%	127,8%	100	
14	**TOTAL**	**5000000**	**x**	**x**	**x**	**5686000**
15	AJUSTARE [rd. 13, coloana (F) - rd. 13, coloana (B) = 5686000 lei - 5000000 lei = 686000 lei]					

Valoarea actualizată la inflație pentru mijloacele fixe ieșite se poate determina și cu ajutorul elementelor prezentate în tabelul 12

TABELUL 12

ACTUALIZAREA LA INFLAȚIE PENTRU IEȘIRILE DE MIJLOACE FIXE ÎN ANUL 1995

Nr. crt.	Luna	Valoarea mijloacelor fixe ieșite (lei)	Modificarea indicelui de actualizare la inflație dintre sfîrșitul anului fiscal (31.12.1995) și luna respectivă	Modificarea valorii mijloacelor fixe ieșite datorită actualizării la inflație (B x C) (lei)	Valoarea actualizată la inflație pentru mijloacele fixe ieșite (B + D) (lei)
0	A	B	C	D	E
1	Ianuarie		0,253		
2	Februarie		0,235		
3	Martie		0,224		
4	Aprilie		0,205		
5	Mai		0,191		
6	Iunie		0,176		
7	**Iulie**	**1000000**	**0,146**	**146000**	**1146000**
8	**August**	**4000000**	**0,135**	**540000**	**4540000**
9	Septembrie		0,117		
10	Octombrie		0,079		
11	Noiembrie		0,037		
12	Decembrie		0,000		
13	**TOTAL**	**5000000**	**x**	**686000**	**5686000**
14	[Rd. 13, coloana (E) - rd. 13, coloana (B) = Rd. 13, coloana (D) = 5686000 lei - 5000000 lei = 686000 lei]				

Scanned with OKEN Scanner

Amortizarea fiscală pentru mijloacele fixe ieșite în cursul anului *se calculează pentru perioada cuprinsă între data înstrăinării acestora și sfîrșitul anului fiscal în felul următor:*

$$\mathbf{Afe = Vae \times \frac{Te}{12} \times Ra,} \qquad (33)$$

în care:

Afe reprezintă amortizarea fiscală pentru mijloacele fixe ieșite;

Vae – valoarea actualizată la inflație a mijloacelor fixe ieșite;

Te – numărul de luni întregi de nefuncționare pînă la sfîrșitul anului;

Ra – cota (rata) anuală de amortizare fiscală a grupei.

Introducînd în relația (33) datele cunoscute, obținem amortizarea fiscală pentru grupa 2, astfel:

$$Afe_2 = (1146000 \text{ lei} \times \frac{5}{12} \times 17\%) + (4540000 \text{ lei} \times \frac{4}{12} \times 17\%) = 338442 \text{ lei.}$$

Cunoscînd valoarea actualizată la inflație a mijloacelor fixe ieșite **Vae**) și amortizarea fiscală pentru mijloacele fixe ieșite (**Afe**), se determină **valoarea rămasă actualizată la sfîrșitul anului a mijloacelor fixe ieșite:**

$$\mathbf{Vrase = Vae - Afe,} \qquad (34)$$

în care:

Vrase reprezintă valoarea rămasă actualizată la inflație la sfîrșitul anului a mijloacelor fixe ieșite.

Introducînd în relația (34) datele cunoscute, obținem valoarea rămasă actualizată la inflație la sfîrșitul anului a mijloacelor fixe ieșite pentru grupa 2, astfel:

$$Vrase_2 = 5686000 \text{ lei} - 338442 \text{ lei} = 5347558 \text{ lei.}$$

Pentru a calcula actualizarea la inflație pentru mijloacele fixe existente la începutul anului, *trebuie, în primul rînd, avute în vedere următoarele aspecte:*

a) soldul de început (soldul la 1 ianuarie) pentru fiecare grupă din cele șase (1 - 6), **pentru anul 1995,** *este egal cu soldul de la sfîrșitul anului 1994 pentru toate activele care sînt incluse în acea grupă, așa cum sînt evidențiate în bilanțul contabil al contribuabilului.* Pentru grupa 1 „Clădiri" din „Catalogul privind duratele normale de funcționare și clasificarea mijloacelor fixe", *existentul de mijloace fixe la sfîrșitul anului 1994, la valoarea de intrare, de exemplu, de 189134690 lei, se regăsește în soldul debitor al contului 2121 „Clădiri", iar amortizarea la sfîrșitul anului 1994, în valoare de 3929343 lei, este reprezentată de soldul creditor al contului 2811 „Amortizarea clădirilor".* **Valoarea rămasă a mijloacelor fixe la sfîrșitul anului 1994 (185205347 lei)** *reprezintă diferența dintre soldul debitor al contului 2121 „Clădiri"*

Scanned with OKEN Scanner

(189134690 lei) și soldul creditor al contului 2811 „Amortizarea clădirilor" (3929343 lei). Mijloacele fixe din categoria 1 „Clădiri" sînt incluse, în exemplul luat, din punct de vedere fiscal, în grupele 3, 4, 5 și 6. În consecință, *soldul de început pentru grupele 3, 4, 5 și 6 (soldul la 01.01.1995)* este egal cu valoarea rămasă a mijloacelor fixe la sfîrșitul anului 1994 în sumă de 1575655 lei (pentru grupa 3), 4842 lei (pentru grupa 4), 619418 lei (pentru grupa 5) și de 183005432 lei (pentru grupa 6);

b) soldul de început (soldul la 1 ianuarie 199.) pentru fiecare grupă din cele șase, **pentru anii următori anului 1995,** *este egal cu soldul de la sfîrșit înscris în rîndul 11 „sold pentru 1.01 a anului următor" al anexei 1.1. „amortizarea fiscală" din anul fiscal precedent.*

Pe baza datelor din tabelul 8 **se actualizează la inflație și mijloacele fixe existente la începutul anului.** *Se completează, în acest scop, tabelul de actualizare la inflație (13) care cuprinde următoarele coloane:*

– **numărul curent;**

– **explicații.** Se trec în această coloană (A) toate activele ce sînt incluse în fiecare grupă (1–6) corespunzător categoriilor (grupelor) de mijloace fixe amortizabile stabilite prin H.G. nr. 266/10.06.1994 (maximum 8 categorii);

– **valoarea activelor.** În coloana (B) se înscrie valoarea rămasă a mijloacelor fixe la 01.01.1995 pentru toate activele care sînt incluse în fiecare grupă din cele de la unu la șase. Contribuabilul „X" trece suma de 49000000 lei pe rîndul 12, întrucît calculatoarele electronice, autoturismele și aparatele de proiecție fac parte, din punct de vedere fiscal, din *grupa 2 (4 ani–8 ani inclusiv).* El înscrie, totodată, sumele de 12000000 lei, 30000000 lei și 7000000 lei pe rîndurile corespunzătoare respectivelor active imobilizate. Suma de 5000000 lei o trece pe rîndul 15, deoarece mobilierul comercial face parte, din punct de vedere fiscal, din grupa 3 (*8 ani – 12 ani inclusiv),* iar cifra de 10000000 lei o înscrie pe rîndul 19, întrucît clădirea cu structură din lemn care se utilizează în ramura de activitate „transport și depozitare" în mediu agresiv este inclusă, din același considerent, în *grupa 4 (12 ani la 20 ani inclusiv);*

– **indicele de inflație pentru întregul an fiscal.** Acesta este indicele prețurilor de consum total pentru întregul an 1995. El este de 127,8% (indicele inflației pentru decembrie anul precedent = 100);

– **actualizarea la inflație pentru mijloacele fixe existente la începutul anului.** Cifra care se trece în această coloană (D) se obține prin înmulțirea sumei din coloana (B) cu cea din coloana (C). La contribuabilul „X", valoarea actualizată la inflație este de 81792000 lei, adică: 62622000 lei + 6390000 lei + + 12780000 lei = 81792000 lei. Sumele trecute pe rîndurile 12 (62622000 lei), 17 (6390000 lei) și 21 (12780000 lei) din tabelul 13 se înscriu în *anexa nr. 1.1. „amortizarea fiscală", rîndul 02 „actualizarea la inflație pentru soldul la 1.01.1995";*

Scanned with OKEN Scanner

– **amortizarea fiscală pentru mijloacele fixe existente la începutul anului.** Această amortizare se calculează prin înmulțirea cotelor de amortizare fiscală cu valoarea actualizată la inflație a respectivelor mijloace fixe;

– **valoarea rămasă actualizată la sfîrșitul anului pentru soldul la 01.01.1995.** Pentru determinarea acestui indicator se scade amortizarea fiscală pentru mijloacele fixe existente la începutul anului [coloana (E)] din valoarea actualizată pentru mijloacele fixe existente la începutul anului [coloana (D)].

TABELUL 13

ACTUALIZAREA LA INFLAȚIE PENTRU MIJLOACELE FIXE EXISTENTE LA 01.01.1995

Nr. crt.	Explicații	Valoarea activelor (valoarea rămasă la 01.01.1995) (lei)	Indicele de inflație pentru întregul an fiscal (%)	Valoarea actualizată la inflație a mijloacelor fixe (B x C) (lei)	Amortizarea fiscală (D x cota de amortizare) (lei)	Valoarea rămasă actualizată la sfîrșitul anului (D - E) (lei)
0	A	B	C	D	E	F
1	Categoria I	-		-	-	-
2	Categoria II	-		-	-	-
3	Categoria IV					
4	Calculatoare electronice	12000000	127,8	15336000	2607120	12728880
5	Total IV	12000000	127,8	15336000	2607120	12728880
6	Categoria V					
7	Autoturisme	30000000	127,8	38340000	6517800	31822200
8	Total V	30000000	127,8	38340000	6517800	31822200
9	Categoria VII					
10	Aparate de proiecție	7000000	127,8	8946000	1520820	7425180
11	Total VII	7000000	127,8	8946000	1520820	7425180
12	**TOTAL GENERAL GRUPA 2**	**49000000**	**127,8**	**62622000**	**10645740**	**51976260**
13	Categoria I	-		-	-	-
14	Categoria VII					
15	Mobilier comercial	5000000	127,8	6390000	639000	5751000
16	Total VII	5000000	127,8	6390000	639000	5751000
17	**TOTAL GENERAL GRUPA 3**	**5000000**	**127,8**	**6390000**	**639000**	**5751000**
18	Categoria I					
19	Clădire construită din lemn	10000000	127,8	12780000	894600	11885400
20	Total I	10000000	127,8	12780000	894600	11885400
21	**TOTAL GENERAL GRUPA 4**	**10000000**	**127,8**	**12780000**	**894600**	**11885400**
22	**TOTAL (12+17+21)**	**64000000**	**127,8**	**81792000**	**12179340**	**69612660**

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea actualizată la inflație pentru mijloacele fixe existente la începutul anului se poate determina și cu ajutorul relației:

Valoarea actualizată la inflație pentru soldul la 01.01.1995 = **Modificarea valorii mijloacelor fixe datorită actualizării la inflație** + **Valoarea rămasă la 01.01.1995** (35)

Introducînd în relația (35) datele cunoscute, obținem valoarea actualizată la inflație pentru:

a) *grupa 2* $= \left(49000000\text{lei} \times \frac{127{,}8\% - 100}{100}\right) + 49000000 \text{ lei} = 62622000 \text{ lei};$

b) *grupa 3* = (5000000 lei x 0,278) + 5000000 lei = 6390000 lei;

c) grupa 4 = (10000000 lei x 0,278) + 10000000 lei = 12780000 lei;

d) total = (64000000 lei x 0,278) + 64000000 lei = 81792000 lei.

După încheierea exercițiului financiar, contribuabilii mari întocmesc și depun la organele fiscale unde își au sediul documentul intitulat „**declarația pentru impozitul pe profit al contribuabililor mari**". Această anexă (nr. 1) se întocmește pentru anul fiscal precedent și se depune pînă la 15 mai a anului în curs. În vederea determinării corecte a impozitului pe profit, contribuabilii mari depun și *anexele nr. 1.1. „amortizarea fiscală" și nr. 1.2. „bilanțul fiscal"*. Pentru activele din grupele 2, 3 și 4 deținute de contribuabilul „X", **calculul amortizării fiscale** *se prezintă în tabelul 14*

TABELUL 14

AMORTIZAREA FISCALĂ LA 31 DECEMBRIE 1995

Grupa de mijloace fixe	Nr. rd.	1	2	3	4	5	6
		40%	17%	10%	7%	4,5%	2%
A	B	C	D	E	F	G	H
Sold la 01.01.1995	01	-	49000000	5000000	10000000	-	-
Actualizare la inflație pentru rîndul 01	02	-	62622000	6390000	12780000	-	-
Amortizare	03	-	10615740	639000	894600	-	-
Intrări de mijloace fixe	04	-	3000000	1200000	-	-	-
Actualizare la inflație pentru rîndul 04	05	-	3573000	1411200	-	-	-
Amortizare pentru mijloacele fixe intrate	06	-	354323	70560	-	-	-
Ieșiri de mijloace fixe	07	-	5000000	-	-	-	-
Actualizare la inflație pentru rîndul 07	08	-	5686000	-	-	-	-
Amortizare pentru mijloacele fixe ieșite	09	-	338442	-	-	-	-
Amortizarea fiscală (rd. 03+rd. 06-rd. 09)	**10**	-	**10661621**	**709560**	**894600**	-	-
Valoarea rămasă actualizată la sfîrșitul anului a mijloacelor fixe (Sold la 31.12.1995) [(rd. 02+rd. 05-rd. 08)-(rd.03+rd. 06-rd. 09)]	**11**		**49847379**	**7091640**	**11885400**		

Avînd în vedere în relațiile (22) și (25), calculul amortizării fiscale pentru grupele 2, 3 și 4, cît și a amortizării deductibile, se prezintă în tabelul 15.

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 15

AMORTIZAREA FISCALĂ ANUALĂ ŞI AMORTIZAREA FISCALĂ DEDUCTIBILĂ LA 31 DECEMBRIE 1995

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	U.M.	Grupa fiscală		
			2	3	4
0	A	B	C	D	E
1	Valoarea rămasă a mijloacelor fixe la începutul anului fiscal (01.01.1995)	lei	49000000	5000000	10000000
2	Indicele de inflaţie pentru întregul an fiscal	%	127,8	127,8	127,8
3	Valoarea rămasă a mijloacelor fixe de la începutul anului fiscal, actualizată în funcţie de indicele de inflaţie pentru întregul an fiscal (rd.1 x rd.2)	lei	62622000	6390000	12780000
4	Valoarea de intrare a mijloacelor fixe puse în funcţiune	lei	3000000	1200000	-
5	Numărul de luni întregi de funcţionare din luna următoare celei de intrare a mijloacelor fixe pînă la sfîrşitul anului	nr.	7	6	-
6	Indicele de inflaţie dintre luna în care au fost puse în funcţiune mijloacele fixe şi sfîrşitul anului fiscal	%	119,1	117,6	-
7	Mijloacele fixe puse în funcţiune, actualizate cu modificarea indicelui de inflaţie dintre luna în care au fost puse în funcţiune şi sfîrşitul anului fiscal (rd.4 x $\frac{\text{rd.5}}{12}$ x rd.6)	lei	2084250	705600	-
8	Valoarea de intrare a mijloacelor fixe ieşite în cursul anului	lei	1000000	-	-
			400000	-	-
9	Numărul de luni întregi de funcţionare din luna următoare celei de ieşire a mijloacelor fixe pînă la sfîrşitul anului	nr.	5	-	-
			4	-	-
10	Indicele de inflaţie dintre luna cînd au fost scoase din funcţiune şi sfîrşitul anului fiscal	%	114,6	-	-
			113,5		
11	Mijloacele fixe scoase din funcţiune, actualizate cu modificarea indicelui de inflaţie dintre luna cînd au fost scoase din funcţiune şi sfîrşitul anului fiscal (rd.8 x $\frac{\text{rd.9}}{12}$ x rd.10)	lei	477500	-	-
			1513332	-	-
			1990832	-	-
12	**Soldul mijloacelor fixe la sfîrşitul anului fiscal (valoarea de amortizat actualizată la inflaţie a mijloacelor fixe la sfîrşitul anului) (rd.3 + rd. 7 - rd.11)**	lei	62715418	7095600	1278000
13	**Rata anuală (cota anuală) de amortizare în funcţie de grupa fiscală a mijloacelor fixe**	%	17	10	7
14	**Amortizarea fiscală anuală (rd.12 x rd.13)**	lei	10661621	709560	894600
15	Gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază	%	89		
16	**Amortizarea deductibilă fiscală (rd.14 x rd.15)**	lei	9488843	631508	796194

Scanned with OKEN Scanner

6.2.5. Plata impozitului pe profit

Contribuabilii mari calculează profitul impozabil pe baza variației profitului net. **În contul impozitului anual pe profit,** *contribuabilii mari sînt obligați la efectuarea de plăți lunare în avans, în cuantum de 1/12 din impozitul pe profit aferent anului fiscal precedent, pînă la data de 25, inclusiv, a lunii următoare.* Sumele aferente plăților în avans se actualizează în funcție de indicele de inflație dintre începutul anului fiscal și cel al lunii precedente în care se face plata. *Cu indicele de inflație dintre sfîrșitul anului fiscal și ziua în care impozitul pe profit este plătit, dar nu mai tîrziu de data la care impozitul este datorat, se actualizează la inflație suma impozitului pe profit de plată pentru anul respectiv.*

Impozitul pe profit pentru anul fiscal precedent înseamnă, potrivit H.G. nr. 759/25 septembrie 1995 pentru aplicarea O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, suma obligației fiscale din acel an, fără a se lua în calcul deducerile pentru plățile în avans ale impozitului care s-au efectuat în acel an, diminuat cu suma creditului fiscal extern aferent anului fiscal respectiv. ***Creditul fiscal extern*** *este suma egală cu impozitele pe venit plătite în străinătate sau reținute la sursă pentru veniturile din surse externe, pe bază de documente care să ateste plata, confirmate de autoritățile fiscale din țările unde au fost realizate veniturile.*

Dacă impozitul pe profit datorat pentru anul 1995 este, de exemplu, de 18000000 lei, plata lunară în avans în contul anului 1996 este de 1500000 lei, adică: 18000000 lei : 12 luni = 1500000 lei/lună. *Plata în avans a impozitului pe profit se evidențiază în* **debitul contului 441 „Impozitul pe profit" și în creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei".**

Pe baza declarației de impunere privind impozitul pe profit pentru anul fiscal precedent, ce se depune la organul fiscal în raza căruia contribuabilul mare își are sediul, **se calculează impozitul pe profit de plată pentru anul fiscal expirat.** Prin compararea impozitului pe profit de plată, reflectat în **debitul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" și în creditul contului 441 „Impozitul pe profit",** cu plățile anticipate **(441 = 5121)** *se stabilește diferența de impozit pe profit care trebuie virată la bugetul statului sau la bugetul local, după caz, ori sumele de impozit pe profit plătite în plus bugetului, care urmează să se compenseze prin alte datorii fiscale sau să se restituie la cerere.* Pentru diferența de recuperat de la bugetul statului sau de la bugetul local, după caz, se stabilește corespondența între *debitul contului 4482 „Alte creanțe privind bugetul statului" și creditul contului 441 „Impozitul pe profit".*

6.2.6. Impozitarea profitului la contribuabilii mici

Contul de **„PROFIT ȘI PIERDERE"**, care este o componentă a documentelor de sinteză contabilă, cuprinde totalitatea veniturilor înregistrate, a cheltuielilor efectuate pentru realizarea acestora și rezultatul financiar (profit sau

Scanned with OKEN Scanner

pierdere). Pentru completarea acestui document de sinteză contabilă, datele se preiau din rulajele debitoare ale conturilor de cheltuieli și din rulajele creditoare ale conturilor de venituri, cumulate de la începutul anului. În situația în care au fost efectuate înregistrări prin creditul conturilor de cheltuieli sau prin debitul conturilor de venituri (operațiuni contabile privind asocierile în participație, corectări prin înregistrări contabile inverse etc.), datele sînt reprezentate de soldurile conturilor de venituri și de cheltuieli, înainte de a fi transferate asupra contului 121 „Profit și pierdere", cumulate de la începutul anului.

Potrivit articolului 9 din Legea contabilității nr. 82/1991, **rezultatul financiar,** *adică profitul sau pierderea, se stabilește lunar.* În acest sens, conturile de cheltuieli și de venituri se închid provizoriu prin contul 121 „Profit și pierdere". După efectuarea acestor operațiuni, **soldul contului 121 „Profit și pierdere"** reflectă lunar rezultatul exercițiului financiar înainte de impozitare. *Reiese, prin urmare, că rezultatul contabil înainte de impozitare se determină ca diferență între veniturile încorporate în rezultat și cheltuielile decontate asupra rezultatului, astfel:*

$$\mathbf{Rî = Ve - Che = Rc + Rex,} \qquad (36)$$

în care:

Rî reprezintă rezultatul brut al exercițiului (rezultatul contabil înainte de impozitare);
Ve – veniturile totale ale exercițiului încorporate în rezultat;
Che – cheltuielile totale ale exercițiului decontate asupra rezultatului;
Rc – rezultatul curent al exercițiului;
Rex – rezultatul excepțional al exercițiului.

În vederea calculării profitului impozabil este necesară corectarea rezultatului contabil brut cu elementele reintegrabile și deduse fiscal, obținîndu-se astfel baza de impozitare sau **rezultatul fiscal.** *Acesta reprezintă suma dintre rezultatul exercițiului înainte de impozitare și cheltuielile pentru care nu se admite deducerea din rezultatul fiscal, diminuată cu deducerile fiscale, adică:*

$$\mathbf{Rfs = Rî + Chna - Df = Rc + Rex + Chna - Df,} \qquad (37)$$

în care:

Rfs reprezintă rezultatul fiscal;
Rî – rezultatul exercițiului înainte de impozitare (rezultatul contabil brut);
Chna – cheltuielile pentru care nu se admite deducerea din rezultatul fiscal;
Df – deducerile fiscale;
Rc – rezultatul curent al exercițiului;
Rex – rezultatul excepțional al exercițiului.

Scanned with OKEN Scanner

În categoria **cheltuielilor pentru care nu se admite deducerea din rezultatul fiscal** *se cuprind următoarele elemente:*

a) impozitul pe profit datorat conform Ordonanței Guvernului nr. 70/1994, precum și impozitul pe venitul realizat în străinătate;

b) amortizarea de subactivitate (subutilizare);

c) amenzile și penalitățile datorate către autoritățile române sau străine;

d) cheltuielile ocazionate de mese, cadouri, distracții și alte asemenea cheltuieli care depășesc limitele prevăzute de legea bugetară anuală pentru acțiuni de protocol, reclamă și publicitate;

e) sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor și a provizioanelor peste limita legală;

f) cheltuielile de sponsorizare care depășesc cota de 5% din venitul impozabil, prevăzută de Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea;

g) cheltuielile cu dobînzile care depășesc mărimea rezultată din sumarea veniturilor din dobînzi cu procentul de 20% din alte venituri ale contribuabilului (venituri din exploatare și venituri excepționale). Cheltuielile cu dobînzile rămase nedeductibile [suma care depășește limita prevăzută la lit. (g)] la contribuabilii mici se repartizează în luna următoare, astfel încît la sfîrșitul anului fiscal să se încadreze în limitele prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 70/1994, iar diferența rămasă la sfîrșit de an se repartizează în anul următor.

Repartizarea asupra lunii următoare („N+1"), la închiderea lunii „N", a cheltuielilor cu dobînzile rămase nedeductibile în luna „N" se evidențiază în **debitul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" și în creditul contului 666 „Cheltuieli privind dobînzile".** Preluarea, la deschiderea lunii **„N+1"**, a cheltuielilor nedeductibile cu dobînzile la contul corespunzător de cheltuieli presupune următoarea înregistrare: **666=471.**

Deducerile fiscale au în vedere următoarele elemente:

a) rezerva legală. Ea se stabilește prin aplicarea unui procent anual de cel puțin 5% asupra profitului brut (rezultat înainte de impozitare) pînă ce rezerva legală reprezintă 20% din capitalul social existent al societăților comerciale și regiilor autonome și 25% din capitalul existent la societățile comerciale cu capital străin;

b) reducerea cu 50% a impozitului pe profit aferent profitului contabil folosit în România pentru achiziționarea sau realizarea în regie proprie de mijloace fixe, brevete și licențe, destinate modernizării tehnologiilor de fabricație sau extinderii activității în scopul obținerii de profituri suplimentare, precum și pentru protejarea mediului înconjurător. Această reducere se calculează lunar, iar sumele echivalente reducerii impozitului cu 50% urmează să fie folosite cu aceeași destinație;

Scanned with OKEN Scanner

c) pierderile din lunile precedente, în măsura în care nu au fost recuperate pînă la determinarea profitului impozabil. Pierderea se reportează lună de lună pînă la recuperarea ei, fără a se depăși 36 de luni de la data înregistrării acesteia.

Rezultatul impozabil stabilit conform relației (37) se calculează lunar, cumulat de la începutul anului fiscal. În aceste condiții, **impozitul datorat pentru luna în curs** *se determină în felul următor:*

Impozitul datorat pe luna în curs	=	**Impozitul pe profit calculat asupra profitului impozabil cumulat de la începutul anului**	–	**Impozitul aferent profitului impozabil cumulat pînă la sfîrșitul lunii precedente**	(38)

Pentru lunile ianuarie, februarie și martie 1996, de exemplu, mărimea impozitului datorat reiese din următoarele calcule:

A) pentru luna ianuarie 1996:

– profitul impozabil: 1500000 lei;

– cota de impozit: 38%;

– *impozitul pe profit datorat: 1500000 lei x 38% = 570000 lei.* Suma rezultată fiind cheltuiala pe luna ianuarie 1996 cu impozitul pe profit se înregistrează în debitul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" și în creditul contului 441 „Impozitul pe profit". Primul cont se închide apoi prin debitul contului 121 „Profit și pierdere". Acesta din urmă, cît și contul 441 „Impozitul pe profit" sînt trecute în balanța de verificare la 31 ianuarie 1996. Rezultatul net al lunii ianuarie 1996 este reprezentat de soldul final creditor al contului 121 „Profit și pierdere";

B) pentru luna februarie 1996:

– profitul impozabil cumulat de la sfîrșitul lunii februarie 1996: 2800000 lei;

– cota de impozit: 38%;

– impozitul aferent profitului impozabil cumulat de la începutul anului (ianuarie + februarie): 2800000 lei x 38% = 1064000 lei;

– impozitul pe profit datorat pînă la 31 ianuarie 1996: 570000 lei;

– *impozitul pe profit datorat pe luna februarie 1996: 1064000 lei - 570000 lei = 494000 lei.* Această sumă se evidențiază în debitul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" și în creditul contului 441 „Impozitul pe profit". Primul cont se închide prin contul 121 „Profit și pierdere". Acest cont este trecut în balanța de verificare ca rezultat net al lunii februarie 1996;

C) pentru luna martie 1996:

– profitul impozabil cumulat de la sfîrșitul lunii martie 1996 (ianuarie + + februarie + martie): 4000000 lei;

– cota de impozit: 38%;

Scanned with OKEN Scanner

– impozitul pe profit calculat asupra profitului impozabil cumulat de la începutul anului (ianuarie + februarie + martie): 4000000 lei x 38% = 1520000 lei;

– impozitul aferent profitului impozabil cumulat pînă la sfîrșitul lunii precedente (februarie 1996): 1064000 lei;

– *impozitul pe profit datorat pe luna martie 1996: 1520000 lei - 1064000 lei = 456000 lei.* Suma aceasta reprezintă cheltuiala cu impozitul pe profit pe luna martie 1996. Ea se evidențiază în debitul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" și în creditul contului 441 „Impozitul pe profit". La finele lunii se transferă soldul debitor al primului cont în contul 121 „Profit și pierdere". Soldul contului din urmă se trece în balanța de verificare ca rezultat net al lunii martie 1996.

În legătură cu impozitarea profitului la contribuabilii mici, facem următoarele precizări:

1) amortizarea mijloacelor fixe se calculează prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a acestora și se include în cheltuielile de exploatare în directă corelație cu gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază aflate în patrimoniul agentului economic. Pentru acești contribuabili, amortizarea mijloacelor fixe se face, așadar, în concordanță cu regulile contabile, **fără actualizarea acestora la inflație**. Amortizarea se calculează de la data punerii mijloacelor fixe în funcțiune și pînă la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform normelor de funcționare și condițiilor de utilizare ale acestora;

2) cheltuielile de întreținere și reparații, conform prevederilor H.G. nr. 759/25 septembrie 1995 pentru aplicarea O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, sînt deductibile la calculul profitului impozabil, nu numai la contribuabilii mari, dar și la contribuabilii mici;

3) limitele cheltuielilor deductibile se aplică lunar, astfel încît la finele anului fiscal să se încadreze în prevederile dispozițiilor în vigoare;

4) contribuabilul mic trebuie să depună lunar declarația de impunere pînă la data de 25, inclusiv, a lunii următoare, acesta fiind și termenul de plată a impozitului.

Diferența dintre veniturile (din exploatare, financiare și excepționale) și cheltuielile exercițiului (pentru exploatare, financiare și excepționale) reprezintă, cum s-a arătat, **rezultatul exercițiului înainte de impozitare (Rî). Existența cheltuielilor nedeductibile** (care sînt reintegrate în baza de impozitare) și a **deducerilor fiscale** (care diminuează baza impozabilă) **fac ca rezultatul fiscal (supus impozitării) să fie diferit de rezultatul exercițiului înainte de impozitare.** Scăzînd din mărimea ultimului indicator impozitul pe profit,

Scanned with OKEN Scanner

determinat conform relației (38), se obține ***rezultatul net al exercițiului sau rezultatul net contabil,*** astfel:

$$\mathbf{Rco = Rî - Ip,} \qquad (39)$$

în care:

Rco reprezintă rezultatul contabil net sau rezultatul net al exercițiului;
Rî – rezultatul exercițiului înainte de impozitare;
Ip – impozitul pe profit.

Rezultatul net al exercițiului sau rezultatul net contabil reprezintă, de fapt, soldul final al contului 121 „Profit și pierdere". El se înscrie în pasivul bilanțului, în structura capitalurilor proprii, și explicat în contul de **„Profit și pierdere", care este o componentă a documentelor de sinteză contabilă. Bilanțul contabil, anexa la bilanț** (repartizarea profitului, situația stocurilor și a producției în curs, situația creanțelor și datoriilor, situația altor provizioane, date informative, constituirea și utilizarea rezervelor și a fondului de dezvoltare etc., alte informații privind regulile și metodele contabile și date complementare) **și tabloul de finanțare reprezintă alte documente de sinteză contabilă.**

Soldul final al contului 121 „Profit și pierdere" este repartizat pentru:
– constituirea de rezerve legale;
– fondul de participare a salariaților la profit;
– fondul de dezvoltare;
– dividende de plătit;
– constituirea de rezerve statutare și alte rezerve etc.

Evidența cheltuielilor cu impozitul pe profit se ține, așa cum s-a arătat, cu ajutorul contului **691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit".** În debitul lui și în creditul contului 441 „Impozitul pe profit" se înregistrează sumele datorate de unitate bugetului de stat sau bugetului local, după caz, reprezentînd impozitul pe profit. Ultimul cont se debitează cu sumele virate la buget în contul acestei obligații fiscale. Cheltuiala cu impozitul pe profit este suportată la nivelul întregii activități a unității patrimoniale (global). Ea este înscrisă în documentul de sinteză contabilă intitulat **„CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE"**, înaintea „rezultatului net al exercițiului" (rd. 58), adică la rîndul 57 (**impozitul pe profit**).

Contul care ține evidența decontărilor cu bugetul privind impozitul pe profit este un cont bifuncțional. Soldul său creditor reprezintă sumele datorate de unitatea patrimonială, iar cel debitor evidențiază sumele vărsate în plus bugetului. Contabilizarea creanței față de buget pentru impozitul pe profit vărsat în plus se face în debitul contului 441 „Impozitul pe profit" și în creditul

Scanned with OKEN Scanner

contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit". Încasarea creanței față de bugetul statului pentru impozitul pe profit vărsat în plus se înregistrează în debitul contului 5121 „Conturi la bănci în lei" și în creditul contului 441 „Impozitul pe profit".

Vărsămintele fiscale excedentare în raport cu impozitul pe profit datorat se pot evidenția și printr-o stornare în roșu a înregistrării anterioare, urmînd ca încasarea de la buget a impozitului vărsat în plus să se reflecte în debitul contului 5121 „Conturi la bănci în lei" și în creditul contului 441 „Impozitul pe profit". La finele exercițiului financiar, se închide contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" prin **contul 121 „Profit și pierdere".**

Să presupunem, că la finele anului „N", se efectuează la societatea comercială „A" următoarele operațiuni:

1) încorporarea veniturilor din exploatare, financiare și excepționale în rezultat pentru suma de 26500000 lei:

			D	C
%	=	121		22243090
701 „Venituri din vînzarea produselor finite"		„Profit și pierdere"	2500000	
704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate"			430000	
707 „Venituri din vînzarea mărfurilor"			12000000	
708 „Venituri din activități diverse"			700000	
711 „Venituri din producția stocată"			3600000	
722 „Venituri din producția de imobilizări corporale"			2800000	
758 „Alte venituri din exploatare"			213090	
%	=	121		996910
762 „Venituri din alte imobilizări financiare"		„Profit și pierdere"	200000	
764 „Venituri din titluri de plasament"			150000	
766 „Venituri din dobînzi"			340000	
767 „Venituri din sconturile obținute"			190000	
768 „Alte venituri financiare"			116910	

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	121		3260000
7721 „Venituri din cedarea activelor“		„Profit și pierdere“	2500000	
7727 „Subvenții pentru investiții virate la venituri“			760000	

2) închiderea conturilor de cheltuieli prin contul de rezultate 121 „Profit și pierdere“, cu soldul lor debitor de 25000000 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	%	14402500	
		600 „Cheltuieli cu materiile prime“		3000000
		6012 „Cheltuieli privind combustibilii“		80000
		6013 „Cheltuieli privind materialele pentru ambalat“		42500
		6018 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile“		70000
		602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“		60000
		605 „Cheltuieli privind energia și apa“		200000
		607 „Cheltuieli privind mărfurile“		1 000 000
		608 „Cheltuieli privind ambalajele“		500000
		611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile“		400000
		613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“		50000
121 „Profit și pierdere“	=	%	1261600	
		622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile“		200000
		623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate“		161600
		624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“		500000
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“		400000

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
121 „Profit și pierdere“	=	% 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“ 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate“	728990	 419990 309000
121 „Profit și pierdere“	=	% 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ 641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“ 6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale“ 6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj“ 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	5050000	 600000 1500000 375000 75000 2500000
121 „Profit și pierdere“	=	% 663 „Pierderi din creanțe legate de participații“ 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“ 666 „Cheltuieli privind dobînzile“ 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“	496910	 100000 150000 200000 46910
121 „Profit și pierdere“	=	% 6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități“ 6712 „Donații și subvenții acordate“ 6721 „Cheltuieli privind activele cedate“ 6728 „Alte cheltuieli excepționale privind activele cedate“	3060000	 400000 500000 2060000 100000

3) stabilirea rezultatului exercițiului înainte de impozitare:

Rî = Ve – Che = 26500000 lei – 25000000 lei = 1500000 lei

Scanned with OKEN Scanner

sau

Rî = Rc + Rex = 1300000 lei + 200000 lei = 1500000 lei;

Rc = Rep + Rf = 800000 lei + 500000 lei = 13000000 lei;

Rep = Vep - Chep = 22243090 lei - 21443090 lei = 800000 lei;

Rf = Vf - Chf = 996910 lei - 496910 lei = 500000 lei;

Rex = Vex - Chex = 3260000 lei - 3060000 lei = 200000 lei.

4) determinarea cheltuielilor neadmise a se deduce din rezultatul fiscal. Au fost depășite cheltuielile de sponsorizare (+10000 lei) și cele cu donațiile făcute în scopuri umanitare (+5000 lei). La acestea, se adaugă amenzile și penalitățile datorate către autoritățile române (344211 lei). Se reintegrează în baza de impozitare **cheltuielile nedeductibile** în valoare de 359211 lei, adică:

Chna = 10000 lei + 5000 lei + 344211 lei = 359211 lei.

5) calcularea deducerilor fiscale. Se are în vedere, în exemplul dat, doar rezerva legală. Ea se determină în felul următor: 5% x profitul brut (rezultat înainte de impozitare) = 5% x 1500000 lei = 75000 lei. Cu această sumă se diminuează baza impozabilă.

6) se stabilește rezultatul fiscal (profitul impozabil) în felul următor:

Rfs = Rî + Chna - Df = 1500000 lei + 359211 lei - 75000 lei = 1784211 lei.

7) se calculează impozitul pe profit:

$$Ip = P_i \times C_i = 1784211 \text{ lei} \times 38\% = 678000 \text{ lei.}$$

Înregistrarea impozitului datorat bugetului (678000 lei) și repartizarea asupra rezultatului exercițiului a cheltuielilor cu impozitul pe profit, rezultă din următoarele articole contabile:

			D	C
691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	=	441 „Impozitul pe profit“	678000	678000
121 „Profit și pierdere“	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	678000	678000

În baza datelor înregistrate în **contul 121 „Profit și pierdere“ se stabilește rezultatul net bilanțier** (rezultatul net contabil) în sumă de 822000 lei, adică:

Rco = Rî - Ip = 1500000 lei - 678000 lei = 822000 lei.

D **121 „Profit și pierdere“** **C**

Cheltuieli de exploatare, financiare și excepționale:	25000000	Venituri din exploatare, financiare și excepționale:	26500000
Impozit pe profit:	678000		
Rulaj debitor:	25678000	Rulaj creditor:	26500000
Rezultat net bilanțier (rezultatul net contabil):	822000		

Din calculele și înregistrările efectuate rezultă următoarele:

Scanned with OKEN Scanner

a) rezultatul fiscal (supus impozitării) este diferit de rezultatul exercițiului înainte de impozitare (1784211 lei ≠ 1500000 lei);

b) cheltuiala cu impozitul pe profit este suportată la nivelul întregii activități a unității patrimoniale (global). Ea este înscrisă în documentul de sinteză contabilă intitulat **„CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE“**, înaintea „rezultatului net al exercițiului“, adică la rîndul 57 **(IMPOZITUL PE PROFIT);**

c) rezultatul net bilanțier (rezultatul net al exercițiului sau rezultatul net contabil) în sumă de 822000 lei este de fapt soldul final al contului 121 „Profit și pierdere“. El este înscris în pasivul bilanțului (rîndul 61) și explicat în **„CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE“** (rîndul 58).

Constituirea rezervei legale și repartizarea rezultatului net bilanțier se contabilizează în felul următor:

			D	C
129 „Repartizarea profitului“	=	%	822000	
		1061 „Rezerve legale“		75000
		111 „Fondul de dezvoltare“		224100
		112 „Fondul de participare la profit“		74700
		457 „Dividende de plată“		448200

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE

Încheiat la 31.12.199. – lei –

INDICATORI		Nr. rd.	Suma
A	B	C	D
VENITURI DIN EXPLOATARE	Vînzări de mărfuri (ct. 707)	01	12 000 000
	Producția vîndută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708).	02	3 630 000
	CIFRA DE AFACERI (ct. 70) (rd. 01 + 02)	03	15 630 000
	Producția stocată (ct. 711) Sold creditor Sold debitor	 04 05	 3 600 000 –
	Producția imobilizată (ct. 721 + 722)	06	2 800 000
	PRODUCȚIA EXERCIȚIULUI (rd. 02 + 04 – 05 + 06)	07	10 030 000
	Subvenții de exploatare (ct. 741)	08	–
	Alte venituri din exploatare (ct. 754 + 758)	09	213 090
	Venituri din provizioane privind exploatarea (ct. 781)	10	–
I. VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 03 + 04 – 05 + 06 + 08 la 10)		11	22 243 090

Scanned with OKEN Scanner

A		B	C	D
CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE		Costul mărfurilor vîndute (ct. 607)	12	10 000 000
		Materii prime și materiale consumabile (ct. 600 + 601)	13	3 192 500
		Combustibil, energie și apă (ct. 605)	14	200 000
		Alte cheltuieli materiale (ct. 602 + 603 + 604 + 606 + 608)	15	560 000
		Cheltuieli materiale – total (rd. 13 la 15)	16	3 952 500
		Lucrări și servicii executate de terți (ct. 611 + 612 + 613 + 614 + 621 + 622 + 623 + 624 + + 625 + 626 + 627 + 628)	17	2 440 590
		Impozite, taxe și vărsăminte asimilate (ct. 631 + 635)	18	600 000
		Salarii personal (ct. 641)	19	1 500 000
		Asigurări și protecție socială (ct. 645)	20	450 000
		Cheltuieli cu personalul – total (rd. 19 + 20)	21	1 950 000
		Alte cheltuieli de exploatare (ct. 654 + 658)	22	–
		Amortizări și provizioane (ct. 681)	23	2 500 000
II. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE – TOTAL (rd. 12 + 16 + 17 + 18 + 21 + 22 + 23)			24	21 443 090
A		**REZULTATUL DIN EXPLOATARE** PROFIT (rd. 11–24)	25	800 000
		PIERDERE (rd. 24–11)	26	–
VENITURI FINANCIARE din:		Titluri și creanțe imobilizate (ct. 761 + 762 + 763)	27	200 000
		Titluri de plasament (ct. 764)	28	150 000
		Diferențe de curs valutar (ct. 765)	29	–
		Alte venituri financiare (ct. 766 + 767 + 768)	30	646 910
		Provizioane (ct. 786)	31	–
III. VENITURI FINANCIARE (TOTAL) (rd. 27 la 31)			32	996 910
CHELTUIELI FINANCIARE privind:		Creanțe imobilizate (ct. 663)	33	100 000
		Titluri de plasament (ct. 664)	34	–
		Diferențe de curs valutar (ct. 665)	35	150 000
		Alte cheltuieli financiare (ct. 666 + 667 + 668)	36	246 910
		Amortizări și provizioane (ct. 686)	37	–
IV. CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 33 la 37)			38	496 910
B		**REZULTATUL FINANCIAR** PROFIT (rd. 32–38)	39	500 000
		PIERDERE (rd. 38–32)	40	–
REZULTATUL CURENT AL EXERCIȚIULUI PROFIT (rd. 11 + 32 – 24 – 38)			41	1 300 000
PIERDERE (rd. 24 + 38 – 11 – 32)			42	–
VENITURI EXCEPȚIONALE din:		Operații de gestiune (ct. 771)	43	–
		Operații de capital (ct. 772)	44	3 260 000
		Provizioane (ct. 787)	45	–

Scanned with OKEN Scanner

A	B	C	D
V. VENITURI EXCEPŢIONALE – TOTAL (rd. 43 la 45)		46	3260000
CHELTUIELI EXCEPŢIONALE din:	Operaţii de gestiune (ct. 671)	47	900000
	Operaţii de capital (ct. 672)	48	2160000
	Amortizări şi provizioane (ct. 687)	49	-
VI. CHELTUIELI EXCEPŢIONALE – TOTAL (rd. 47 la 49)		50	3060000
C	**REZULTATUL EXCEPŢIONAL AL EXERCIŢIULUI** PROFIT (rd. 46–50)	51	200000
	PIERDERE (rd. 50–46)	52	-
VII. VENITURI TOTALE (rd. 11 + 32 + 46)		53	26500000
VIII. CHELTUIELI TOTALE (rd. 24 + 38 + 50)		54	25000000
D	REZULTATUL BRUT AL EXERCIŢIULUI Profit (rd. 53–54)	55	1500000
	Pierdere (rd. 54–rd. 53)	56	-
IMPOZITUL PE PROFIT (ct. 691)		57	678000
E	**REZULTATUL NET AL EXERCIŢIULUI** Profit (rd. 55–57)	58	822000
	Pierdere (rd. 56 + 57) (rd. 57–55)	59	-

Rîndul **57 „impozitul pe profit“** se completează cu sumele reprezentînd impozitul pe profit datorat, potrivit prevederilor Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994, care se preiau din rulajul debitor al contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“. Agenţii economici care au beneficiat de reducere a impozitului pe profit înscriu, la acest rînd, impozitul datorat, corectat cu reducerea aferentă.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 7

CONTABILITATEA SOCIETĂȚILOR CU RĂSPUNDERE LIMITATĂ[1]

În doctrina juridică, formele de societăți comerciale sînt grupate în trei mari categorii, și anume: *societăți de persoane* (societatea în nume colectiv și societatea în comandită simplă); *societăți de capitaluri* (societatea în comandită pe acțiuni și societatea pe acțiuni) și *societatea cu răspundere limitată* – o formă intermediară. Criteriul după care se deosebesc aceste feluri de societăți este cel al responsabilității asociaților pentru datoriile societății.

Prin *contract de societate și statut, încheiate în formă autentică, se constituie și societatea cu răspundere limitată.* Ea împrumută caracteristici atît de la *societatea în nume colectiv,* în sensul că are o singură categorie de asociați, iar constituirea se face pe baza încrederii reciproce, cît și de la *cele de capitaluri,* întrucît asociații răspund în limitele capitalului social alcătuit din părți sociale. În esență, obligațiile societății sînt garantate cu patrimoniul social și cu limitarea răspunderii asociaților la aportul de capital al fiecăruia, care este netransmisibil. Ea este administrată de unul sau mai mulți administratori, asociați sau neasociați, numiți prin contractul de societate sau în adunarea generală de asociații care reprezintă majoritatea absolută a capitalului social, stabilindu-se atribuțiile, durata activității și remunerația.

7.1. Registrele contabile și formularele privind activitatea financiar - contabilă

Și pentru asemenea unități patrimoniale sînt obligatorii registrele contabile[2]. Acestea sînt compuse din **registrul-jurnal, registrul-inventar și cartea mare.**

Registrul-jurnal *este documentul în care se înregistrează, prin articole contabile, în mod cronologic, operațiunile patrimoniale prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în*

---

[1] Gh. Scorțescu, I. Panteliuc, Daniela Mardiros, *Contabilitatea societăților cu răspundere limitată*, Revista generală de Contabilitate și expertiză, nr. 8/1996

[2] Ministerul Finanțelor, *Sistemul contabil al agenților economici*, Editura Economică, București, 1994, p. 46

Scanned with OKEN Scanner

unitate. Înregistrările în acest registru se fac zilnic sau lunar, pe baza *documentelor primare* sau, în cazul operațiunilor de aceeași natură, privind același loc de activitate, pe bază de *documente centralizatoare.*

Documentul în care se evidențiază, la sfîrșitul anului, toate elementele patrimoniale de activ și de pasiv grupate în funcție de natura lor, conform posturilor din bilanțul contabil, inventariate potrivit normelor legale, este **registrul-inventar.** Elementele patrimoniale înscrise în acest registru au la bază *listele de inventariere sau alte documente care justifică conținutul fiecărui post din bilanțul contabil.*

Registrul cartea mare – *este un document contabil obligatoriu în care se înscriu lunar, direct sau prin regrupare pe conturi corespondente, înregistrările efectuate în registrul-jurnal, stabilindu-se situația fiecărui cont, respectiv soldul inițial, rulajul debitor, rulajul creditor și soldul final.* Cartea mare stă la baza întocmirii balanței de verificare. În cazul utilizării formei de înregistrare contabilă „maestru-șah", cartea mare presupune deschiderea, pentru fiecare cont sintetic, a două fișe: una pentru debitul contului, cealaltă pentru creditul aceluiași cont.

Formularele privind activitatea financiar-contabilă servesc pentru consemnarea operațiunilor economico-financiare efectuate în unitățile patrimoniale. Datele cuprinse în aceste documente sînt supuse proceselor de culegere, prelucrare, sortare și transmitere. Formularele utilizate ca documente contabile pot fi tipizate și netipizate.

Balanța de verificare *este un document contabil care servește pentru întocmirea bilanțului contabil*[1] *. Ea cuprinde pentru toate conturile societății comerciale cu răspundere limitată, de regulă, următoarele elemente: simbolul și denumirea conturilor, în ordinea din planul de conturi, soldurile inițiale debitoare și creditoare, rulajele debitoare și creditoare, totalul sumelor debitoare și creditoare, soldurile finale debitoare și creditoare.* Cu ajutorul ei se verifică corelațiile dintre egalitățile generate de dubla înregistrare a operațiilor patrimoniale în contabilitate, respectiv concordanța dintre totalul înregistrărilor din registrul-jurnal și totalul rulajelor debitoare și totalul rulajelor creditoare din balanță, precum și concordanța dintre totalul soldurilor finale debitoare și creditoare din cartea mare și totalul soldurilor finale debitoare și creditoare din balanță. Balanța de verificare se întocmește atît pentru conturile sintetice, cît și pentru cele analitice; pentru conturile analitice se poate întocmi numai situația soldurilor. Prin intermediul balanței de verificare analitice se verifică concordanța dintre conturile sintetice și conturile lor analitice.

---

[1] Ministerul Finanțelor, Sistemul contabil al agenților economici, Editura Economică, București, 1994, p. 47

Scanned with OKEN Scanner

7.2. Înregistrarea operațiunilor patrimoniale în contabilitatea societății cu răspundere limitată ce are ca obiect de activitate producerea și comercializarea pîinii

Pentru reflectarea în contabilitate a operațiunilor ce se efectuează la o societate cu răspundere limitată, **ce are ca obiect de activitate producerea pîinii,** se utilizează o gamă diversificată de conturi care vizează clasele 1-7. De aceea, în ordinea impusă de înființarea unei brutării și de derularea producerii și valorificării franzelelor, prezentăm principalele operațiuni patrimoniale într-o manieră mai mult sau mai puțin cuprinzătoare, urmînd ca articolele contabile să fie făcute după enunțarea conținutului operațiunilor economico-financiare respective. Acestea sînt:

1) în baza statutului societății comerciale, a hotărîrii judecătorești și a înmatriculării (înregistrării) contractului de societate în registrul comerțului, s-a înființat societatea cu răspundere limitată „X" cu un capital subscris de 9000000 lei, avînd ca profil de activitate **producerea și comercializarea pîinii.** Aportul adus în societate de administratorul unic constă într-o autocamionetă (6000000 lei), utilaje (2000000 lei) și în suma de 1000000 lei depusă la caseria unității patrimoniale:

			D	C
456 „Decontări cu asociații privind capitalul"	=	1011 „Capital subscris nevărsat"	9000000	9000000
%	=	456 „Decontări cu asociații privind capitalul"		9000000
2123 „Mașini, utilaje și instalații de lucru"			2000000	
2125 „Mijloace de transport"			6000000	
5311 „Casa în lei"			1000000	
1011 „Capital subscris nevărsat"	=	1012 „Capital subscris vărsat"	9000000	9000000

2) administratorul depune la casieria societății suma de 470000 lei pentru efectuarea cheltuielilor ocazionate de înființarea societății comerciale. Cheltuielile de această natură se amortizează într-o perioadă de cel mult cinci ani (470000 lei : 5 ani = 94000 lei/an : 12 luni = 7834 lei/lună):

			D	C
5311 „Casa în lei"	=	4551 „Asociați-conturi curente"	470000	470000
201 „Cheltuieli de constituire"	=	5311 „Casa în lei"	470000	470000
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"	7834	7834

Scanned with OKEN Scanner

3) societatea comercială cumpără de la populaţie, conform borderoului de achiziţie, cantitatea de 2000 kg de grîu la costul de achiziţie de 200 lei/kg:

			D	C
300 „Materii prime“	=	401 „Furnizori“	400000	400000

4) avansul acordat patronului pentru cumpărări de materii prime şi de materiale este de 800000 lei. O parte din avans se foloseşte pentru achitarea grîului achiziţionat. În baza foii de vărsămînt şi a extrasului de cont se evidenţiază depunerea sumei de 200000 lei la bancă:

			D	C
542 „Avansuri de trezorerie“	=	5311 „Casa în lei“	800000	800000
401 „Furnizori“	=	542 „Avansuri de trezorerie“	400000	400000
581 „Viramente interne“	=	5311 „Casa în lei“	200000	200000
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	581 „Viramente interne“	200000	200000

5) grîul achiziţionat de la populaţie se transportă, conform avizului de însoţire a mărfii, la o terţă persoană pentru a fi măcinat:

			D	C
351 „Materii şi materiale aflate la terţi“	=	300 „Materii prime“	400000	400000

6) în urma operaţiei de măcinat au rezultat următoarele: 1100 kg de făină x x 600 lei/kg; 520 kg de tărîţe x 180 lei/kg; diferenţa pînă la cantitatea de 2000 kg de grîu transportată la moară reprezintă uiumul reţinut de terţa persoană pentru serviciul prestat (2000 kg x 12% = 240 kg) şi corpurile străine (2000 kg x 7% = = 140 kg). Se contabilizează următoarele:

6a) făina rezultată pe baza notei de recepţie şi constatare de diferenţe:

			D	C
300 „Materii prime“ (1100 kg x 600 lei/kg = 660000 lei)	=	% 351 „Materii şi materiale aflate la terţi“ [(2000 kg - 240 kg) x 200 lei/kg)] 708 „Venituri din activităţi diverse“	660000	 352000 308000

6b) tărîţele obţinute în baza notei de recepţie şi constatare de diferenţe, ce urmează să se vîndă populaţiei, evidenţiate la preţul de vînzare cu amănuntul de 110448 lei [93600 lei + (93600 lei x 18%)]:

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 708 „Venituri din activităţi diverse“ 4428 „TVA neexigibilă“	110448	 93600 16848

Scanned with OKEN Scanner

6c) valoarea la preț de înregistrare a cantității reținute de morar pentru prestările de servicii pe bază de uium (240 kg x 200 lei/kg = 48000 lei):

			D	C
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	=	351 „Materii și materiale aflate la terți“	48000	48000

7) vînzarea tărîțelor către populație la prețul de vînzare de 110448 lei (inclusiv taxa pe valoarea adăugată colectată de 18%) și descărcarea gestiunii de mărfuri:

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 4427 „TVA colectată“	110448	93600 16848
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 4428 „TVA neexigibilă“.	=	371 „Mărfuri“	93600 16848	110448

8) unitatea patrimonială înregistrează, în baza N.I.C.D. și a facturii furnizorului, achiziționările de drojdie (11 kg x 6000 lei/kg = 66000 lei) și de sare (5 kg x 200 lei/kg = 1000 lei); TVA este de 18%:

			D	C
% 300 „Materii prime“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori“	67000 12060	79060

9) includerea pe cheltuieli, conform bonului de consum, a materiilor prime date în consum pentru producerea pîinii în valoare de 727000 lei, din care:

- 1100 kg de făină x 600 lei/kg = 660000 lei;
- 11 kg de drojdie x 6000 lei/kg = 66000 lei;
- 5 kg sare x 200 lei/kg = 1000 lei;

Total = 727000 lei

			D	C
600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	300 „Materii prime“	727000	727000

10) obținerea din procesul de producție, în baza notei de recepție și a raportului de gestiune, a 4000 franzele x 400 lei/buc. = 1600000 lei:

			D	C
345 „Produse finite“	=	711 „Venituri din producția stocată“	1600000	1600000

11) evidențierea drepturilor cuvenite celor doi salariați încadrați cu *contract individual de muncă* (300000 lei), a contribuției societății comerciale la asigurările sociale (300000 lei x 25% = 75000 lei) și a sumei datorate de unitate pentru constituirea fondului de șomaj (300000 lei x 5% = 15000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	=	421 „Personal-remunerații datorate“	300000	300000
6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale“	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“	75000	75000
6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj“	=	4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj“	15000	15000

12) consemnarea, pe baza statului de salarii, a reținerilor din salarii reprezentînd: impozitul pe salarii (56700 lei), contribuția pentru pensia suplimentară (300000 lei x 3% = 9000 lei) și contribuția personalului pentru ajutorul de șomaj (300000 lei x 1% = 3000 lei):

			D	C
421 „Personal-remunerații datorate“	=	%	68700	
		444 „Impozitul pe salarii“		56700
		4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară“		9000
		4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj“		3000

13) înregistrarea sumei datorate fondului special pentru sănătate (300000 lei x x 2% = 6000 lei) și a comisionului datorat direcției județene de muncă și protecție socială (300000 lei x 1% = 3000 lei), conform H.G. nr. 738/20.09.1995, de angajatorii pentru ai căror salariați se păstrează și se completează carnetele de muncă în condițiile prevăzute de Legea nr. 83/21.07.1995 privind unele măsuri de protecție a persoanelor încadrate în muncă, de către această instituție publică:

			D	C
4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“	=	447 „Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate“	6000	6000
622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile“	=	401 „Furnizori“	3000	3000

14) evidențierea salariului de 50000 lei cuvenit contabilului societății care prestează servicii în baza unei convenții civile (*pentru asemenea persoane societatea comercială* **nu datorează contribuția pentru asigurările sociale și nici contribuția pentru constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj**) și înregistrarea impozitului pe salarii (7640 lei) reținut din salarii:

			D	C
621 „Cheltuieli cu colaboratorii“	=	401.02 „Furnizori-colaboratori-salarii“	50000	50000
401.02 „Furnizori-colaboratori-salarii“	=	444 „Impozitul pe salarii“	7640	7640

15) vînzarea, pe bază de factură, a 3000 franzele la un preț de 400 lei/buc. [taxa pe valoarea adăugată.colectată aferentă este de 216000 lei (1200000 lei x 18% = = 216000 lei)], scoaterea din gestiune a produselor finite vîndute (3000 buc. x x 400 lei/buc. = 1200000 lei) și încasarea sumei de 1416000 lei de la client în contul de disponibil bancar:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
411 „Clienți“	=	% 701 „Venituri din vînzarea produselor finite“ 4427 „TVA colectată“	1416000	 1200000 216000
711 „Venituri din producția stocată“	=	345 „Produse finite“	1200000	1200000
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	411 „Clienți“	1416000	1416000

16) intrarea bunurilor (1000 franzele x 400 lei/buc.) la magazinul propriu de desfacere, conform avizului de însoțire a mărfii emis de brutărie și a notei de recepție și constatare de diferențe întocmită de către gestionarul magazinului propriu de desfacere a mărfurilor, în vederea vînzării lor către populație. Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă este de 72000 lei (400000 lei x 18% = 72000 lei):

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 345 „Produse finite“ 4428 „TVA neexigibilă“	472000	 400000 72000

17) valoarea mărfurilor vîndute în numerar, conform monetarelor zilnice anexate la registrul de casă și a chitanțelor emise de societatea comercială, este de 472000 lei (inclusiv taxa pe valoarea adăugată colectată); concomitent se evidențiază valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor ieșite din gestiune prin vînzare (400000 lei + 72000 lei):

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 4427 „TVA colectată“	472000	 400000 72000
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	371 „Mărfuri“	400000 72000	472000

18) înregistrarea amortizării mijloacelor fixe în sumă de 100000 lei, conform programului de amortizare liniară întocmit în baza Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, și constituirea fondului de dezvoltare în valoare de 100000 lei:

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	% 2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru“ 2815 „Amortizarea mijloacelor de transport“	100000	 16667 83333
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare“	=	111 „Fondul de dezvoltare“	100000	100000

Scanned with OKEN Scanner

19) evidenţierea la sfîrşitul lunii decembrie 1995 a sumei deductibile (12060 lei) din taxa pe valoarea adăugată colectată şi reflectarea taxei pe valoarea adăugată de plată datorată bugetului statului (292788 lei):

			D	C
4427 „TVA colectată“	=	4426 „TVA deductibilă“	12060	12060
4427 „TVA colectată“	=	4423 „TVA de plată“	292788	292788

20) încorporarea veniturilor din exploatare în rezultatul lunii decembrie 1995 pentru suma de 2495200 lei:

			D	C
% 701 „Venituri din vînzarea produselor finite“ 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 708 „Venituri din activităţi diverse“ 711 „Venituri din producţia stocată“	=	121 „Profit şi pierdere“	1200000 493600 401600 400000	2495200

20) închiderea conturilor de cheltuieli prin contul 121 „Profit şi pierdere“ cu soldul lor debitor de 1819434 lei:

			D	C
121 „Profit şi pierdere“	=	% 600 „Cheltuieli cu materiile prime“ 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 621 „Cheltuieli cu colaboratorii“ 622 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile“ 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“ 641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului“ 6451 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale“ 6452 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj“ 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	1819434	727000 493600 50000 3000 48000 300000 75000 15000 107834

Scanned with OKEN Scanner

21) stabilirea rezultatului brut (profitului brut) al exercițiului [veniturile totale - cheltuielile totale = 2495200 lei - 1819434 lei = 675766 lei], determinarea impozitului pe profit datorat bugetului (675766 lei x 38% = = 256791 lei), contabilizarea sumei de 256791 lei datorate de unitate bugetului și închiderea respectivului cont de cheltuieli:

			D	C
691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	441 „Impozitul pe profit"	256791	256791
121 „Profit și pierdere"	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	256791	256791

22) determinarea rezultatului net al exercițiului (profitul net): 675766 lei - - 256791 lei = 418975 lei, repartizarea lui pentru constituirea fondului de dezvoltare (418975 lei x 45% = 188539 lei) și a fondului de participare la profit (418975 lei x 10% = 41897 lei), cît și pentru dividende de plătit administratorului unic (418975 lei x 45% = 188539 lei):

			D	C
129 „Repartizarea profitului"	=	%	418975	
		111 „Fondul de dezvoltare"		188539
		112 „Fondul de participare la profit"		41897
		457 „Dividende de plată"		188539

S.C. „X" S.R.L. Iași

Data operațiunii: 31 decembrie 1995

REGISTRUL – JURNAL NR. 1

Nr. crt. al docum. anexat	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Subscrierea capitalului social de către administratorul unic	456	1011	9000000
2	Aportul în natură (autocamionetă și	%	456	9000000
	utilaje) și în numerar al unicului	2123		2000000
	administrator la capitalul social	2125		6000000
		5311		1000000
3	Trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat	1011	1012	9000000
4	Încasarea în numerar a sumei de 470000 lei de la administrator pentru efectuarea cheltuielilor ocazionate de înființarea societății comerciale	5311	4551	470000
5	Plăți efectuate în numerar pentru constituirea societății comerciale	201	5311	470000
6	Amortizarea cheltuielilor de constituire	6811	2801	7834
7	Achiziționat de la populație cantitatea de 2000 kg de grîu	300	401	400000
			Total	**28347834**

Emitent: ..... **Verificat:** .....

Data, **Contabil șef,**

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt. al docum. anexat	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
8	Avans de trezorerie acordat în numerar administratorului	542	5311	800000
9	Plata grîului achiziţionat din avansuri de trezorerie	401	542	400000
10	Depunerea numerarului la bancă	581	5311	200000
11	Încasarea în contul bancar de disponibilităţi în lei a numerarului depus la bancă	5121	581	200000
12	Materii prime (grîu) trimise la terţi pentru a fi măcinate	351	300	400000
13	Făina intrată în gestiune în urma operaţiei de măcinat executată de terţi	300	% 351 708	660000 352000 308000
14	Valoarea la preţ de vînzare cu amănuntul a tărîţelor rezultate în urma operaţiei de măcinat, ce urmează să se vîndă populaţiei	371	% 708 4428	110448 93600 16848
15	Materii prime aflate la terţi şi reţinute de morar pentru prestările de servicii pe bază de uium	628	351	48000
16	Încasări în numerar rezultate din vînzarea tărîţelor către populaţie la preţul de vînzare cu amănuntul (inclusiv TVA colectată)	5311	% 707 4427	110448 93600 16848
17	Valoarea la preţ de înregistrare a tărîţelor ieşite din gestiune prin vînzare către populaţie	% 607 4428	371	110448 93600 16848
18	Materii prime achiziţionate de la furnizori pe bază de facturi (inclusiv TVA deductibilă)	% 300 4426	401	79060 67000 12060
19	Materii prime date în consum	600	300	727000
20	Pîinea obţinută din procesul de producţie	345	711	1600000
21	Salariile cuvenite angajaţilor cu contract de muncă	641	421	300000
22	Contribuţia unităţii la asigurările sociale	6451	4311	75000
23	Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj	6452	4371	15000
24	Reţineri din salarii reprezentînd: impozitul pe salarii, contribuţia pentru pensia suplimentară şi a celei pentru ajutorul de şomaj	421	% 444 4312 4372	68700 56700 9000 3000
25	Datoria unităţii privind fondul special pentru sănătate	4311	447	6000
26	Comisionul datorat direcţiei muncii şi protecţiei sociale	622	401	3000
27	Salariul cuvenit contabilului angajat cu convenţie civilă	621	401.02	50000
28	Impozitul pe salarii reţinut din drepturile băneşti cuvenite contabilului unităţii angajat cu convenţie civilă	401.02	444	7640
29	Vînzări de mărfuri pe bază de factură (inclusiv TVA colectată)	411	% 701 4427	1416000 1200000 216000
30	Produse finite ieşite din gestiune prin vînzare	711	345	1200000
31	Încasări de la clienţi în contul de disponibil bancar	5121	411	1416000
32	Franzele trimise la magazinul propriu de desfacere în vederea vînzării către populaţie (inclusiv TVA neexigibilă)	371	% 345 4428	472000 400000 72000
33	Încasări în numerar din vînzarea mărfurilor (inclusiv taxa pe valoarea adăugată colectată)	5311	% 707 4427	472000 400000 72000
34	Mărfuri ieşite din gestiune prin vînzare	% 607 4428	371	472000 400000 72000
35	Amortizarea maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru, precum şi amortizarea mijloacelor de transport inclusă în cheltuieli	6811	% 2813 2815	100000 16667 83333
			Total	11518744

Emitent: **Verificat:**

....

Data, **Contabil şef,**

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt. al docum. anexat	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
36	Constituirea fondului de dezvoltare pe seama amortizării incluse în cheltuieli	119	111	100000
37	Suma deductibilă din TVA colectată	4427	4426	12060
38	TVA de plată datorată bugetului statului	4427	4423	292788
39	Încorporarea veniturilor din exploatare în rezultatul financiar al lunii decembrie 1995	% 701 707 708 711	121	2495200 1200000 493600 401600 400000
40	Închiderea conturilor de cheltuieli	121	% 600 607 621 622 628 641 6451 6452 6811	1819434 727000 493600 50000 3000 48000 300000 75000 15000 107834
41	Impozitul pe profit datorat bugetului	691	441	256791
42	Închiderea contului cheltuieli cu impozitul pe profit	121	691	256791
43	Repartizarea profitului pentru constituirea fondului de dezvoltare, a fondului de participare la profit, cît și pentru dividende de plătit unicului administrator	129	% 111 112 457	418975 188539 41897 188539
			Total	45518617

Emitent: .... **Verificat:** ....

Data, **Contabil șef,**

*Înregistrările efectuate în registrul-jurnal se înscriu lunar în **cartea mare**. În cazul utilizării formei de înregistrare contabilă „maestru-șah“, pentru fiecare cont sintetic se deschid două fișe:* **una pentru debitul contului**, *avînd mai multe coloane pentru conturile corespondente creditoare, și* **o altă fișă pentru creditul aceluiași cont**, cu coloane pentru conturile corespondente debitoare. Fișele de conturi sintetice conțin următoarele elemente: numărul curent din registrul-jurnal, data operațiunii, suma operațiunii și coloane pentru desfășurarea sumei înscrise în coloana „*suma*“ pe conturi corespondente debitoare și creditoare.

Deschiderea fișelor de conturi sintetice *se face la începutul fiecărui an, prin înscrierea soldurilor inițiale, pe baza balanței conturilor sintetice încheiată la finele anului precedent, sau în cursul anului, pe măsura apariției de noi conturi în articolele contabile întocmite pentru înregistrarea operațiunilor economico-financiare.* La deschidere, fișele trebuie completate cu simbolul și denumirea contului.

Scanned with OKEN Scanner

Soldurile inițiale debitoare, respectiv creditoare, reportate din balanța conturilor sintetice încheiată la sfîrșitul exercițiului financiar anterior, se înscriu pe primul rînd al fișelor de conturi sintetice numai în coloana „suma", după care cifra se subliniază pentru a nu se aduna la totalizarea rulajelor din anul respectiv. După trecerea și sublinierea soldurilor, se continuă cu înregistrarea operațiunilor economico-financiare în fișele de conturi sintetice prin înscrierea numărului de ordine din registrul-jurnal atribuit documentului care stă la baza înregistrărilor în contabilitate. În continuare, se înscriu data, suma operațiunii și desfășurarea acesteia pe conturi corespondente debitoare sau creditoare. La sfîrșitul fiecărei luni se face totalizarea sumelor înscrise în coloane. *Totalul sumelor din coloanele „**conturi corespondente**" adunate pe orizontală trebuie să fie egal cu totalul sumelor din coloana „**suma**" adunate pe verticală, deoarece orice operațiune economică a fost înregistrată cu aceeași sumă în coloanele „conturi corespondente", cît și în coloana „suma".*

Între înregistrările dintr-un cont sintetic și analiticele sale trebuie să existe o legătură totală, deoarece au același conținut economic și, deci, aceeași funcție contabilă. Aceasta atrage după sine și egalitatea datelor înregistrate în contul sintetic cu cele din conturile analitice dependente. Pentru contul sintetic **121 „Profit și pierdere"**, cele două fișe care se deschid, în cazul utilizării formei de înregistrare contabilă „maestru-șah", sînt prezentate în continuare.

CARTEA MARE (ȘAH) Denumirea contului: PROFIT ȘI PIERDERE									Simbol cont 121	Debit	Pagina 1
Nr. din registrul-jurnal	Data operaț.	Suma	Conturi corespondente								
			600	607	621	622	628	641	6451	6452	6811
40	31.12.1995	1819434	727000	493600	50000	3000	48000	300000	75000	15000	107834
Rulaj decembrie		1819434	727000	493600	50000	3000	48000	300000	75000	15000	107834

CARTEA MARE (ȘAH) Denumirea contului: PROFIT ȘI PIERDERE								Simbol cont 121	Credit	Pagina 1
Nr. din registrul-jurnal	Data operaț.	Suma	Conturi corespondente							
			701	707	708	711				
39	31.12.1995	2495200	1200000	493600	401600	400000				
Rulaj decembrie		2495200	1200000	493600	401600	400000				

Scanned with OKEN Scanner

După înregistrarea operațiunilor economico-financiare în **registrul-jurnal,** *situația în celelalte conturi (1011, 1012, 111, 112, ..., 711) se prezintă astfel:*

D	1011	C
	9000000 | 9000000	
Rd	9000000 | 9000000	Rc

D	1012	C
	9000000	
	9000000	Rc

D	111	C
	100000	
	188539	
	288539	Rc

D	112	C
	41897	
	41897	Rc

D	119	C
	100000	
Rd	100000	

D	121	C
	1819434 | 2495200	
	256791	
Rd	2076225 | 2495200	Rc

D	129	C
	418975	
Rd	418975	

D	201	C
	470000	
Rd	470000	

D	2123	C
	2000000	
Rd	2000000	

D	2125	C
	6000000	
Rd	6000000	

D	2801	C
	7834	
	7834	Rc

D	2813	C
	16667	
	16667	Rc

D	2815	C
	83333	
	83333	Rc

D	300	C
	400000 | 400000	
	660000 | 727000	
	67000	
Rd	1127000 | 1127000	Rc

D	345	C
	1600000 | 1200000	
	400000	
Rd	1600000 | 1600000	Rc

D	351	C
	400000 | 352000	
	48000	
Rd	400000 | 400000	Rc

D	371	C
	110448 | 110448	
	472000 | 472000	
Rd	582448 | 582448	Rc

D	401	C
	400000 | 400000	
	79060	
	3000	
Rd	400000 | 482060	Rc

D	401.02	C
	7640 | 50000	
Rd	7640 | 50000	Rc

D	411	C
	1416000 | 1416000	
Rd	1416000 | 1416000	Rc

D	421	C
	68700 | 300000	
Rd	68700 | 300000	Rc

D	4311	C
	6000 | 75000	
Rd	6000 | 75000	Rc

D	4312	C
	9000	
	9000	Rc

D	4371	C
	15000	
	15000	Rc

D	4372	C
	3000	
	3000	Rc

D	441	C
	256791	
	256791	Rc

D	4423	C
	292788	
	292788	Rc

Scanned with OKEN Scanner

D	4426	C
	12060	12060
Rd	12060	12060 Rc

D	4427	C
	12060	16848
	292788	216000
		72000
Rd	304848	304848 Rc

D	4428	C
	16848	16848
	72000	72000
Rd	88848	88848 Rc

D	444	C
		56700
		7640
		64340 Rc

D	447	C
		6000
		6000 Rc

D	4551	C
		470000
		470000 Rc

D	456	C
	9000000	9000000
Rd	9000000	9000000 Rc

D	457	C
		188539
		188539 Rc

D	5121	C
	200000	
	1416000	
Rd	1616000	

D	5311	C
	1000000	470000
	470000	800000
	110448	200000
	472000	
Rd	2052448	1470000 Rc

D	542	C
	800000	4000000
Rd	800000	4000000 Rc

D	581	C
	200000	200000
Rd	200000	200000 Rc

D	600	C
	727000	727000
Rd	727000	727000 Rc

D	607	C
	93600	493600
	400000	
Rd	493600	493600 Rc

D	621	C
	50000	50000
Rd	50000	50000 Rc

D	622	C
	3000	3000
Rd	3000	3000 Rc

D	628	C
	48000	48000
Rd	48000	48000 Rc

D	641	C
	300000	300000
Rd	300000	300000 Rc

D	6451	C
	75000	75000
Rd	75000	75000 Rc

D	6452	C
	15000	15000
Rd	15000	15000 Rc

D	6811	C
	7834	107834
	100000	
Rd	107834	107834 Rc

D	691	C
	256791	256791
Rd	256791	256791 Rc

D	701	C
	1200000	1200000
Rd	1200000	1200000 Rc

D	707	C
	493600	93600
		400000
Rd	493600	493600 Rc

D	708	C
	401600	308000
		93600
Rd	401600	401600 Rc

D	711	C
	1200000	1600000
	400000	
Rd	1600000	1600000 Rc

Scanned with OKEN Scanner

Cartea mare *stă la baza întocmirii balanței de verificare. Aceasta din urmă este un document contabil care servește pentru întocmirea bilanțului contabil.*

S.C. „X" S.R.L. Iași

BALANȚA DE VERIFICARE
la 31 decembrie 1995

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	Total sume din balanța precedentă		Mișcări (rulaj) în cursul lunii		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1011	Capital subscris nevărsat			9000000	9000000	9000000	9000000		
1012	Capital subscris vărsat				9000000		9000000		9000000
111	Fondul de dezvoltare				288539		288539		288539
112	Fondul de participare la profit				41897		41897		41897
119	Repartizări la fondul de dezvoltare			100000		100000		100000	
121	Profit și pierdere			2076225	2495200	2076225	2495200		418975
129	Repartizarea profitului			418975		418975		418975	
201	Cheltuieli de constituire			470000		470000		470000	
2123	Mașini, utilaje și instalații de lucru			2000000		2000000		2000000	
2125	Mijloace de transport			6000000		6000000		6000000	
2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire				7834		7834		7834
2813	Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru				16667		16667		16667
2815	Amortizarea mijloacelor de transport				83333		83333		83333
300	Materii prime			1127000	1127000	1127000	1127000		
345	Produse finite			1600000	1600000	1600000	1600000		
351	Materii și materiale aflate la terți			400000	400000	400000	400000		
371	Mărfuri			582448	582448	582448	582448		
401	Furnizori			400000	482060	400000	482060		82060
401.02	Furnizori-colaboratori-salarii			7640	50000	7640	50000		42360
411	Clienți			1416000	1416000	1416000	1416000		
421	Personal-remunerații datorate			68700	300000	68700	300000		231300
4311	Contribuția unității la asigurările sociale			6000	75000	6000	75000		69000
4312	Contribuția personalului pentru pensia suplimentară				9000		9000		9000
4371	Contribuția unității la fondul de șomaj				15000		15000		15000
4372	Contribuția pesonalului la fondul de șomaj				3000		3000		3000
441	Impozitul pe profit				256791		256791		256791
4423	TVA de plată				292788		292788		292788

Scanned with OKEN Scanner

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	Total sume din balanţa precedentă		Mişcări (rulaj) în cursul lunii		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
4426	TVA deductibilă			12060	12060	12060	12060		
4427	TVA colectată			304848	304848	304848	304848		
4428	TVA neexigibilă			88848	88848	88848	88848		
444	Impozitul pe salarii				64340		64340		64340
447	Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate				6000		6000		6000
4551	Asociaţi-conturi curente				470000		470000		470000
456	Decontări cu asociaţii privind capitalul			9000000	9000000	9000000	9000000		
457	Dividende de plată				188539		188539		188539
5121	Conturi la bănci în lei			1616000		1616000		1616000	
5311	Casa în lei			2052448	1470000	2052448	1470000	582448	
542	Avansuri de trezorerie			800000	400000	800000	400000	400000	
581	Viramente interne			200000	200000	200000	200000		
600	Cheltuieli cu materiile prime			727000	727000	727000	727000		
607	Cheltuieli privind mărfurile			493600	493600	493600	493600		
621	Cheltuieli cu colaboratorii			50000	50000	50000	50000		
622	Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile			3000	3000	3000	3000		
628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi			48000	48000	48000	48000		
641	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului			300000	300000	300000	300000		
6451	Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale			75000	75000	75000	75000		
6452	Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj			15000	15000	15000	15000		
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele			107834	107834	107834	107834		
691	Cheltuieli cu impozitul pe profit			256791	256791	256791	256791		
701	Venituri din vînzarea produselor finite			1200000	1200000	1200000	1200000		
707	Venituri din vînzarea mărfurilor			493600	493600	493600	493600		
708	Venituri din activităţi diverse			401600	401600	401600	401600		
711	Venituri din producţia stocată			1600000	1600000	1600000	1600000		
TOTAL				45518617	45518617	45518617	45518617	11587423	11587423

Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi *centralizează din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, următoarele: totalul sumelor debitoare şi creditoare din balanţa precedentă (de pînă la sfîrşitul perioadei precedente), rulajul debitor şi rulajul creditor din cursul lunii, totalul sumelor debitoare şi totalul sumelor creditoare de la sfîrşitul lunii, precum şi soldurile finale (debitoare şi creditoare). „Acest model de balanţă de verificare lărgeşte*

Scanned with OKEN Scanner

posibilitatea caracterizării mișcărilor de valori de la durata unei luni pînă la cea a intervalului scurs de la începutul anului și pînă în momentul încheierii balanței de verificare"[1].

7.3. Contabilitatea drepturilor cuvenite persoanelor încadrate în muncă

Potrivit prevederilor legale[2], *încadrarea în muncă a unei persoane se realizează prin* **încheierea unui contract individual de muncă** *între persoana care prestează munca și persoana fizică sau persoana juridică care angajează.* Persoana încadrată în muncă dobîndește calitatea de salariat și are drepturile și obligațiile prevăzute de legislația muncii, de contractele colective de muncă și de contractul individual de muncă.

Contractele individuale de muncă *se înregistrează la direcțiile județene de muncă și protecție socială* în termen de 5 zile de la încheierea acestora. Această obligație revine următoarelor categorii de angajatori:

a) persoane fizice;

b) societăți comerciale și celelalte categorii de agenți economici cu capital privat sau mixt;

c) asociații constituite potrivit Legii nr. 21/1924, precum și celelalte asociații cu caracter obștesc care sînt înființate și funcționează potrivit legislației române.

Carnetele de muncă ale salariaților încadrați la persoanele fizice și la persoanele juridice prevăzute la literele (a), (b) și (c) se păstrează și se completează de către direcțiile județene de muncă și protecție socială. *Aceste instituții publice percep* **angajatorilor cărora le păstrează și le completează cărțile de muncă un comision de maximum 1% din fondul de salarii.**

Angajatorii *sînt obligați să depună la direcțiile județene de muncă și protecție socială următoarele:*

1) actele privind încheierea, executarea, modificarea și încetarea contractelor individuale de muncă, în termen de 5 zile de la emiterea acestora;

2) actele din care rezultă plata lunară a contribuției pentru asigurările sociale de stat, a contribuției la constituirea fondului pentru pensia suplimentară, precum și a contribuției la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj, pînă la data de 15 a lunii următoare pentru care s-au făcut aceste plăți.

La solicitarea unor angajatori, care au posibilitatea păstrării și completării carnetelor de muncă ale salariaților, direcțiile județene de muncă și protecție socială pot aproba ca aceste operațiuni să fie efectuate de aceștia. Asemenea angajatori au însă următoarele obligații:

1) să prezinte lunar la direcțiile județene de muncă și protecție socială actele din care rezultă plata contribuției pentru asigurările sociale de stat, a

---

[1] R. Petriș, Contabilitatea generală, vol. 1, Editura Universității „Al. I. Cuza" Iași, 1988, p. 99

[2] *** Legea nr. 83/21.07.1995 privind unele măsuri de protecție a persoanelor încadrate în muncă, Monitorul Oficial al României, nr. 166/31 iulie 1995

Scanned with OKEN Scanner

contribuției la constituirea fondului pentru pensia suplimentară, precum și a contribuției la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj;

2) să prezinte carnetele de muncă ale salariaților la direcțiile județene de muncă și protecție socială, la încetarea contractelor individuale de muncă ale acestora, în vederea certificării legalității înscrisurilor făcute și pentru a fi contrasemnate.

Cele prezentate sînt suficiente pentru a conchide că persoana fizică sau persoana juridică, ce încadrează personal în baza unor **contracte individuale de muncă, datorează:**

1) *contribuția pentru asigurările sociale de stat;*

2) *contribuția la constituirea fondului pentru pensia suplimentară;*

3) *contribuția la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj;*

4) *comisionul cuvenit direcției județene de muncă și protecție socială pentru păstrarea și completarea carnetelor de muncă ale salariaților. Mărimea elementelor menționate se determină pe baza fondului de salarii care rezultă din tabelul 16*

TABELUL 16

STAT DE SALARII
PENTRU PERSOANA CARE A PRESTAT MUNCA ÎN BAZA CONTRACTULUI INDIVIDUAL DE MUNCĂ

Nr. crt.	Numele și prenumele	Funcția	Total salarii	Reținere			Rest de plată	Semnătura	Nr. crt.
				Impozit pe salarii	Pensie suplimentară (3%)	Contribuția la fondul de șomaj (1%)			
1	Nicodim Dumitru	merceo-log	146000	27691	4380	1460	112469		1

Folosind și datele de mai sus, în contabilitate se evidențiază:

1) *salariile cuvenite persoanei care a prestat munca în baza contractului individual de muncă (146000 lei), contribuția pentru asigurările sociale de stat (146000 lei x 25% = 36500 lei), contribuția la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj (146000 lei x 5% = 7300 lei), suma datorată fondului special pentru sănătate (146000 lei x 2% = 2920 lei) și comisionul datorat Direcției județene de muncă și protecție socială Iași (146000 lei x 1% = 1460 lei):*

			D	C
641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	=	421 „Personal-remunerații datorate"	146000	146000
6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale"	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale"	36500	36500
6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj"	=	4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj"	7300	7300
4311 „Contribuția unității la asigurările sociale"	=	447 „Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate"	2920	2920
622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"	=	401 „Furnizori"	1460	1460

Scanned with OKEN Scanner

2)reținerile din salarii în sumă de 33531 lei:

			D	C
421 „Personal-remunerații datorate“	=	% 444 „Impozitul pe salarii“	33531	27691
		4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară“		4380
		4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj“		1460

3) *ridicarea de la bancă a sumei care trebuie plătită personalului(146000 lei - - 33531 lei = 112469 lei) și salariile nete achitate acestuia:*

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	581 „Viramente interne“	112469	112469
581 „Viramente interne“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	112469	112469
421 „Personal-remunerații datorate“	=	5311 „Casa în lei“	112469	112469

4) *virarea sumei datorate asigurărilor sociale de stat (36500 lei - 2920 lei = = 33580 lei), a sumelor datorate de unitate și de salariați pentru constituirea fondului de șomaj (7300 lei + 1460 lei = 8760 lei), a contribuției de 3% pentru pensia suplimentară (4380 lei), a impozitului pe salarii datorat bugetului de stat (27691 lei), a sumei datorate Ministerului Sănătății (2920 lei) și a comisionului datorat Direcției județene de muncă și protecție socială Iași (1460 lei):*

			D	C
% 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	33580	78791
4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj“			7300	
4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj“			1460	
4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară“			4380	
444 „Impozitul pe salarii“			27691	
447 „Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate“			2920	
401 „Furnizori“			1460	

Neînregistrarea contractelor individuale de muncă la direcția județeană de muncă și protecție socială, în termen de 5 zile de la încheierea acestora,

Scanned with OKEN Scanner

nedepunerea actelor privind încheierea, executarea, modificarea și încetarea contractelor individuale de muncă, în termen de 5 zile de la emiterea lor, precum și neprezentarea carnetelor de muncă ale salariaților la instituția publică amintită, la încetarea contractelor individuale de muncă ale acestora, în vederea certificării legalității înscrierilor făcute și pentru a fi contrasemnate, constituie contravenție și se sancționează cu amendă. Suma amenzilor plătite în numerar se evidențiază în debitul contului **6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități"** prin creditul contului **5311 „Casa în lei"**. Valoarea amenzilor achitate prin virament bancar se trece la debitul primului cont și la creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei".

Actele din care rezultă plata lunară a contribuției pentru asigurările sociale de stat, a contribuției la constituirea fondului pentru pensia suplimentară și a contribuției la constiuirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj trebuie depuse la direcția județeană de muncă și protecție socială pînă la data de 15 a lunii următoare pentru care s-au efectuat aceste plăți. Neîndeplinirea de către persoana fizică și de către persoana juridică a acestei obligații atrage plata penalităților prevăzute de lege. Achitarea în numerar a penalităților se evidențiază tot în debitul contului **6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități"** și în creditul contului **5311 „Casa în lei"**. Asemenea datorii plătite de către angajatori prin băncile la care au disponibilități în conturi de decontare se reflectă asemănător achitării prin virament a amenzilor și despăgubirilor.

Încadrarea în muncă a unei persoane se poate realiza și prin **încheierea unei convenții civile de prestări servicii**, în următoarele situații:

a) pentru prestarea muncii la asociațiile de locatari;

b) pentru îndeplinirea unor activități cu o durată de cel mult 60 de zile;

c) pentru desfășurarea unor activități cu caracter permanent care nu depășesc, în medie, 3 ore pe zi, în raport cu programul lunar de lucru de 170 de ore.

Persoanele fizice sau persoanele juridice, care încadrează personal în condițiile menționate la literele (a), (b) și (c), au obligația de a depune convenția civilă, în copie, în termen de 5 zile de la data încheierii acesteia, la direcțiile de muncă și protecție socială județene în a căror rază teritorială se află domiciliul sau sediul acestora. După expirarea termenului de 5 zile, persoanelor fizice și juridice care au încadrat persoane cu nerespectarea termenului de depunere a convenției civile li se interzice primirea acestora la lucru.

Cei care prestează servicii în baza unor convenții civile **nu dobîndesc calitatea de salariat, nu beneficiază de drepturi de asigurări sociale și nici de cele prevăzute în legislația privind protecția șomerilor.** *Persoana fizică și juridică, care încadrează personal în baza unor convenții civile,* **nu datorează contribuția pentru constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj și nici contribuția pentru asigurările sociale de stat.**

În tabelul 17 se prezintă un stat de salarii pentru personalul care a prestat servicii în baza unor convenții civile. Din el rezultă că acesta nu datorează

Scanned with OKEN Scanner

contribuția pentru pensia suplimentară și nici contribuția la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj.

TABELUL 17

STAT DE SALARII

PENTRU PERSONALUL CARE A PRESTAT SERVICII ÎN BAZA UNOR CONVENȚII CIVILE

Nr. crt.	Numele și prenumele	Funcția	Total salarii	Reținere: Impozit pe salarii	Rest de plată	Semnătura	Nr. crt.
1	Borza Pompiliu	contabil	75000	12702	62298		1
2	Bitere Artemizia	operator calculator	100000	*	100000		2
3	Amanciu Tiby	tehnician	100000	17812	82188		3
4	Borza Leon	merceolog	80000	13702	66298		4
TOTAL		x	355000	44216	310784		

* Scutită de impozit întrucît este văduvă de război

Folosind și datele de mai sus, în contabilitate se evidențiază:

1) *salariile cuvenite persoanelor care au prestat servicii în baza unor convenții civile:*

			D	C
621 „Cheltuieli cu colaboratorii“	=	401.02 „Furnizori-colaboratori-salarii“	355000	355000

2) *reținerea din salarii a impozitului pe salarii* în sumă de 44216 lei:

			D	C
401.02 „Furnizori-colaboratori-salarii“	=	444 „Impozitul pe salarii“	44216	44216

3) ridicarea de la bancă a sumei care trebuie plătită personalului ce a prestat servicii în baza unor convenții civile (355000 lei - 44216 lei = = 310784 lei) și salariile nete achitate acestuia:

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	581 „Viramente interne“	310784	310784
581 „Viramente interne“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	310784	310784
401.02 „Furnizori-colaboratori-salarii“	=	5311 „Casa în lei“	310784	310784

4) *virarea sumei de 44216 lei la bugetul statului reprezentînd impozitul pe salarii:*

			D	C
444 „Impozitul pe salarii“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	44216	44216

Nedepunerea convențiilor civile, în termen de 5 zile de la încheierea acestora, la direcția de muncă și protecție socială județeană în a cărei rază teritorială se află domiciliul sau sediul persoanei fizice sau juridice care încadrează personal în baza unor convenții civile, constituie contravenție și se sancționează cu amendă. Suma amenzilor plătite în numerar se evidențiază în debitul contului **6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități“** prin creditul contului **5311 „Casa în lei“.** Valoarea amenzilor achitate prin virament bancar se trece în debitul primului cont și la creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei“.

Scanned with OKEN Scanner

Poate avea calitatea de **salariat angajat cu contract individual de muncă și administratorul, asociat sau neasociat,** *al unei societăți cu răspundere limitată, dacă prin contractul de societate sau prin hotărîrea adunării generale s-a stabilit astfel. În acest caz, societatea cu răspundere limitată* datorează următoarele:

a) contribuția pentru asigurările sociale de stat (25%);

b) contribuția la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj (5%);

c) contribuția la constituirea fondului pentru pensia suplimentară (3%);

d) contribuția personalului la fondul de șomaj (1%). Mărimea elementelor menționate se determină pe baza fondului de salarii care rezultă din tabelul 18

TABELUL 18

STAT DE SALARII

PENTRU ADMINISTRATORUL UNEI SOCIETĂȚI CU RĂSPUNDERE LIMITATĂ ANGAJAT CU CONTRACT INDIVIDUAL DE MUNCĂ

Nr. crt.	Numele și prenumele	Funcția	Total salarii	Reținere			Rest de plată	Semnătura	Nr. crt.
				Impozit pe salarii	Pensie suplimentară	Contribuția la fondul de șomaj			
1.	Rotaru Rodica	administrator	156000	29392	4680	1560	120368		1

Folosind și datele de mai sus, în contabilitate se înregistrează:

a) *salariile cuvenite administratorului angajat cu contract individual de muncă (156000 lei), contribuția pentru asigurările sociale de stat (156000 lei x x 25% = 39000 lei), contribuția la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj (156000 lei x 5% = 7800 lei) și suma datorată fondului special pentru sănătate (156000 lei x 2% = 3120 lei):*

			D	C
641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	=	421 „Personal-remunerații datorate“	156000	156000
6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale“	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“	39000	39000
6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru fondul de șomaj“	=	4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj“	7800	7800
4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“	=	447 „Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate“	3120	3120

b) *reținerile din salarii în sumă de 35632 lei:*

			D	C
421 „Personal-remunerații datorate“	=	% 444 „Impozitul pe salarii“	35632	29392
		4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară“		4680
		4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj“		1560

Scanned with OKEN Scanner

c) *ridicarea de la bancă a sumei care trebuie plătită administratorului societății(156000 lei - 35632 lei = 120368 lei) și salariile nete achitate acestuia:*

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	581 „Viramente interne“	120368	120368
581 „Viramente interne“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	120368	120368
421 „Personal-remunerații datorate“	=	5311 „Casa în lei“	120368	120368

d) *virarea sumelor datorate terților:*

			D	C
%	=	5121		85552
4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“		„Conturi la bănci în lei“	39000	
4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj“			7800	
4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară“			4680	
4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj“			1560	
444 „Impozitul pe salarii“			29392	
447 „Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate“			3120	

Dacă unii asociați doresc ca aportul lor în în muncă să fie efectuat în baza unui raport juridic de muncă, aceștia pot avea, potrivit circularei nr. 47/25 martie 1991 a Ministerului Muncii și Protecției Sociale, **calitatea de salariați angajați cu contract individual de muncă și pot beneficia de salarii dacă prin contractul de societate sau prin hotărîrea adunării generale s-a stabilit astfel.** În această situație, salariile asociaților care au și calitatea de angajați se stabilesc, potrivit legii, prin negociere și se includ în cheltuielile societății comerciale respective, urmînd ca aceasta să calculeze și să vireze toate obligațiile legale care revin atît unității, cît și salariaților săi.

Societatea comercială datorează și în acest caz următoarele:

1) *contribuția pentru asigurările sociale de stat;*

2) *contribuția la constituirea fondului pentru pensia suplimentară;*

3) *contribuția la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj;*

4) *comisionul cuvenit direcției județene de muncă și protecție socială pentru păstrarea și completarea carnetelor de muncă ale asociaților care au și calitatea de salariați angajați cu contract individual de muncă. Nivelul elementelor menționate se determină pe baza fondului de salarii care rezultă din tabelul 19*

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 19

STAT DE SALARII PE LUNA ... 1995

PENTRU ASOCIAȚII CARE AU ȘI CALITATEA DE ANGAJAȚI

Nr. crt.	Numele și prenumele	Total salarii	Reținere			Rest de plată	Semnătura	Nr. crt.
			Impozit pe salarii	Pensie suplimentară (3%)	Contribuția la fondul de șomaj (1%)			
1	Nicodim Alex	250000	51683	7500	2500	188317		1
2	Nicodim Marius	240000	49183	7200	2400	181217		2
3	Total	490000	100866	14700	4900	369534		3

Utilizînd și datele din tabelul 19, în contabilitate se evidențiază:

1) *salariile cuvenite asociaților care au și calitatea de angajați cu contract individual de muncă (490000 lei), contribuția pentru asigurările sociale de stat (490000 lei x 25% = 122500 lei), contribuția la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj (490000 lei x 5% = 24500 lei), suma datorată fondului special pentru sănătate (490000 lei x 2% = 9800 lei) și comisionul datorat Direcției județene de muncă și protecție socială Iași (490000 lei x 1% = 4900 lei):*

			D	C
641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	=	421 „Personal-remunerații datorate“	490000	490000
6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale“	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“	122500	122500
6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj“	=	4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj“	24500	24500
4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“	=	447 „Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate“	9800	9800
622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile“	=	401 „Furnizori“	4900	4900

2)reținerile din salarii în sumă de 120466 lei:

			D	C
421 „Personal-remunerații datorate“	=	%	120466	
		444 „Impozitul pe salarii“		100866
		4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară“		14700
		4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj“		4900

3) *ridicarea de la bancă a sumei care trebuie plătită personalului (490000 lei - - 120466 lei = 369534 lei) și salariile nete achitate acestuia:*

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	581 „Viramente interne“	369534	369534
581 „Viramente interne“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	369534	369534
421 „Personal-remunerații datorate“	=	5311 „Casa în lei“	369534	369534

Scanned with OKEN Scanner

4) *virarea sumei datorate asigurărilor sociale de stat (122500 lei - 9800 lei = = 112700 lei), a sumelor datorate de unitate și de salariați pentru constituirea fondului de șomaj (24500 lei + 4900 lei = 29400 lei), a contribuției de 3% pentru pensia suplimentară (14700 lei), a impozitului pe salarii datorat bugetului de stat (100866 lei), a sumei datorate Ministerului Sănătății (9800 lei), și a comisionului datorat Direcției județene de muncă și protecție socială Iași (4900 lei):*

			D	C
%	=	5121		272366
4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“		„Conturi la bănci în lei“	112700	
4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj“			24500	
4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj“			4900	
4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară“			14700	
444 „Impozitul pe salarii“			100866	
447 „Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate“			9800	
401 „Furnizori“			4900	

Persoanele care au încheiat contracte de asigurări sociale prin direcția județeană de muncă și protecție socială **și au calitatea de asociat-administrator la o societate comercială, fără a avea contract de muncă, nu pot avea și calitatea de salariat.** Timpul lucrat astfel se consideră vechime în muncă, iar cei în cauză beneficiază și de alte drepturi de asigurări sociale numai dacă își achită obligațiile legale, calculate în funcție de venitul său lunar, declarat pe propria răspundere, care trebuie să fie cel puțin la același nivel cu salariul minim stabilit pe economie. Asemenea obligații sînt:

1) contribuția pentru asigurările sociale de stat (23%);
2) contribuția pentru fondul special pentru sănătate (2%);
3) contribuția la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj (5%);
4) contribuția pentru pensia suplimentară (3%);
5) contribuția la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj (1%).

Obligațiile legale (1 - 5) se suportă din dividendele cuvenite asociatului - administrator. Ele nu se înregistrează în contabilitatea societății comerciale.

Activitatea prestată în baza unui contract de muncă de către administratorul unei societăți comerciale, care este și asociat unic, conferă

Scanned with OKEN Scanner

acestuia calitatea de persoană încadrată, iar timpul lucrat astfel se consideră vechime în muncă. El are calitatea de salariat, iar în contabilitatea societății comerciale trebuie reflectate:

a) salariile cuvenite administratorului - asociat unic, atît ca obligație a unității față de acesta, cît și ca o cheltuială de exploatare care se include în costul de producție;

b) contribuția unității la asigurările sociale;

c) contribuția unității pentru constituirea fondului de șomaj;

d) comisionul cuvenit direcției muncii și protecției sociale pentru păstrarea și completarea carnetului de muncă al administratorului-asociat unic care are calitatea de salariat;

e) decontarea (achitarea) salariului cuvenit administratorului-asociat unic care necesită: ridicarea de la bancă a sumei reprezentînd avansul chenzinal și plata acestuia; stabilirea la sfîrșitul lunii a reținerilor care urmează să fie făcute din salarii reprezentînd: avansul acordat la prima chenzină, sume opozabile administratorului-asociat unic datorate terților pentru mărfuri cumpărate în rate, pentru diferite popriri ordonate de instanțele judecătorești etc., contribuția pentru pensia suplimentară, contribuția pentru ajutorul de șomaj, impozitul pe salarii, precum și alte reținere datorate societății comerciale; ridicarea de la bancă a sumei ce trebuie plătită la chenzina a doua și plata acestei sume;

f) virarea sumei datorate asigurărilor sociale de stat, a sumelor datorate de unitate și de administratorul-asociat unic pentru constituirea fondului de șomaj, a contribuției de 3% pentru pensia suplimentară, a impozitului pe salarii datorat bugetului de stat, a sumei datorate Ministerului Sănătății, a comisionului datorat direcției de muncă și protecție socială, precum și achitarea către agenții economici sau alți creditori a sumelor reținute din salarii în contul acestora.

Poate beneficia de vechime în muncă și de alte drepturi de asigurări sociale **și asociatul unic care încheie personal contract de asigurare prin camera de muncă teritorială.** În acest caz, el declară, pe propria răspundere, venitul lunar care, în mod obligatoriu, nu trebuie să fie mai mic decît salariul minim pe economie. Contribuția la asigurările sociale de stat (23%), cota de 2% datorată fondului special pentru sănătate, contribuția la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj în cotă de 6% (5% + 1%) și contribuția pentru pensia suplimentară de 3% din venitul lunar declarat se suportă din dividendele cuvenite administratorului-asociat unic.

Plățile efectuate în numerar către direcția muncii și protecției sociale au la bază **dispoziția de plată către casierie,** pentru ridicarea numerarului, și **chitanța emisă în două exemplare de către această instituție publică,** din care originalul se eliberează depunătorului, iar copia rămîne în carnetul chitanțier, din care rezultă achitarea obligațiilor legale față de D.M.P.S. de către unitate în contul adminstratorului-asociat unic. *Cu sumele trecute în sarcina administratorului-asociat unic, care reprezintă obligații achitate în numerar către instituția publică amintită,* se debitează contul **461 „Debitori diverși"** prin creditarea contului **5311 „Casa în lei".**

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul contului 461 „Debitori diverşi", contabilitatea analitică se ţine separat pentru fiecare contribuţie plătită de unitate în contul administratorului-asociat unic, care se reţine la sfîrşitul anului din dividendele cuvenite acestuia, precum:

461.01 „Debitori pentru contribuţia administratorului la asigurările sociale depusă de unitate" (23%);

461.02 „Debitori privind contribuţia administratorului pentru fondul special pentru sănătate plătită de unitate" (2%);

461.03 „Debitori din contribuţia administratorului pentru pensia suplimentară achitată de unitate" (3%);

461.04 „Debitori privind contribuţia administratorului la fondul de şomaj plătită de unitate" (6%);

461.05 „Debitori privind contribuţia administratorului pentru comisionul cuvenit direcţiei muncii şi protecţiei sociale" (1%).

Soldul debitor al contului 461 „Debitori diverşi" reprezintă sumele datorate unităţii de către administratorul-asociat unic. Acestea se reţin la sfîrşitul anului din dividendele nete cuvenite administratorului-asociat unic (*dividendele datorate asociatului unic - impozitul pe dividende = dividende nete cuvenite* administratorului-asociat unic). **Cu sumele reţinute din dividendele nete** se debitează contul **457 „Dividende de plată"** prin creditarea contului **461 „Debitori diverşi".**

Dacă obligaţiile legale achitate în numerar către D.M.P.S. sînt mai mici decît dividendele nete cuvenite administratorului-asociat unic, acesta primeşte diferenţa de la casierie (**457 = 5311**) şi invers, dacă suma plătită depăşeşte dividendele nete cuvenite administratorului-asociat unic, diferenţa se depune de către acesta la casieria societăţii cu răspundere limitată (**457 = 461,** *pentru obligaţiile achitate în numerar reţinute din dividendele nete, şi* **5311 = 461,** *pentru obligaţiile legale achitate în cursul anului care depăşesc dividendele nete cuvenite ce se depun la casierie de către administratorul-asociat unic).*

Şi ca problemele să fie bine înţelese, luăm următorul exemplu: plăţile efectuate de unitate în numerar către D.M.P.S. în contul obligaţiilor legale pe care le are faţă de această instituţie administratorul-asociat unic Petrică Nicodim, care are un venit lunar declarat de 140000 lei, reprezintă 49000 lei, din care:

- contribuţia la asigurările sociale (140000 lei x 23%) = 32200 lei;
- cota de 2% pentru fondul special pentru sănătate (140000 lei x 2%) = 2800 lei;
- contribuţia pentru pensia suplimentară (140000 x 3%) = 4200 lei;
- contribuţia la constituirea fondului pentru plata ajutorului de şomaj (140000 lei x 6%) = 8400 lei;
- contribuţia pentru comisionul cuvenit direcţiei muncii şi protecţiei sociale (140000) lei x 1%) = 1400 lei. Aceste obligaţii se achită şi în lunile februarie, martie, ..., decembrie 1995. La finele anului 1995, *contul 461 „Debitori diverşi" prezintă un sold debitor de 588000 lei.* Dividendele datorate administratorului-asociat unic din profitul realizat în anul 1995 reprezintă 4500000 lei. Asupra dividendelor cuvenite acţionarilor sau asociaţilor, după caz, indiferent de natura capitalului social, se percepe, potrivit prevederilor Legii nr. 40/1992 privind stabilirea impozitului pe dividende la societăţile comerciale, un impozit de 10% care constituie venit al bugetului de stat. În exemplul luat, mărimea lui este de 450000 lei,

Scanned with OKEN Scanner

adică: 4500000 lei x 10% = 450000 lei. Obligațiile legale achitate în numerar către D.M.P.S. se reţin la finele anului 1995 din dividendele nete cuvenite administratorului-asociat unic. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) achitarea în numerar a obligaţiilor legale către direcţia muncii şi protecţiei sociale în baza dispoziţiei de plată către casierie şi a chitanţei emise de această instituţie publică:

			D	C
461 „Debitori diverşi" Analitic: 01 – 32200 02 – 2800 03 – 4200 04 – 8400 05 – 1400	=	5311 „Casa în lei"	49000	49000

2) înregistrarea de la punctul (1) se face şi în lunile februarie - decembrie. La finele anului 1995, situaţia contului care ţine evidenţa sumelor datorate unităţii de către administratorul-asociat unic pentru obligaţiile legale achitate în numerar către D.M.P.S. prin casieria societăţii comerciale se prezintă astfel:

D **461 „Debitori diverşi"** **C**

	49000
	49000
	49000
	49000
	49000
	49000
	49000
	49000
	49000
	49000
	49000
Rd	588000

3) evidenţierea dividendelor datorate administratorului-asociat unic din profitul realizat (4500000 lei), a impozitului pe dividende (450000 lei), a sumei datorate unităţii de către administratorul-asociat unic reţinută din dividendele nete (588000 lei) şi a sumei de 3462000 lei lăsate în contul curent al administratorului-asociat unic, reprezentînd dividende:

			D	C
129 „Repartizarea profitului"	=	457 „Dividende de plată"	4500000	4500000
457 „Dividende de plată"	=	446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	450000	450000
457 „Dividende de plată"	=	461 „Debitori diverşi"	588000	588000
457 „Dividende de plată"	=	4551 „Asociaţi-conturi curente"	3462000	3462000

Soldul contului 4551 „Asociaţi - conturi curente" reprezintă suma datorată administratorului-asociat unic de către societatea cu răspundere limitată. De aici şi concluzia că obligaţiile legale ale administratorului-asociat unic se pot achita şi din sumele evidenţiate în creditul acestui cont. De data aceasta se au în vedere două aspecte, şi anume:

a) evidenţierea lunară a obligaţiilor administratorului-asociat unic faţă de direcţia muncii şi protecţiei sociale în creditul conturilor **431 „Asigurările sociale" şi 437 „Ajutor de şomaj"** şi în debitul contului **4551 „Asociaţi - conturi curente"**;

Scanned with OKEN Scanner

b) înregistrarea lunară a achitării obligațiilor cerute de lege [CAS (23%), fondul special pentru sănătate (2%), ajutorul de șomaj (5% + 1%), contribuția administratorului-asociat unic pentru pensia suplimentară (3%) și comisionul cuvenit direcției muncii și protecției sociale (1%)] în debitul conturilor **431 „Asigurări sociale"** și **437 „Ajutor de șomaj"** prin creditul contului **5311 „Casa în lei"** sau **5121 „Conturi la bănci în lei"**, după caz.

Dacă se optează pentru această variantă, conturile 431 „Asigurări sociale" și 437 „Ajutor de șomaj" trebuie dezvoltate în mai multe conturi analitice. Se are în vedere utilizarea următoarelor conturi analitice:

4311 „Contribuția unității la asigurările sociale";

4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară;

4313 „Contribuția administratorului-asociat unic la asigurările sociale";

4314 „Contribuția administratorului-asociat unic pentru pensia suplimentară";

4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj";

4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj";

4373 „Contribuția administratorului-asociat unic la fondul de șomaj".

Suma lăsată de către administratorul-asociat unic la dispoziția societății cu răspundere limitată este, de exemplu, de 1500000 lei. Obligația acestuia față de D.M.P.S. pentru luna ianuarie 1995 reprezintă 49000 lei și se achită prin virament bancar de către societatea cu răspundere limitată. Înregistrările contabile sînt următoarele:

			D	C
4551 „Asociați-conturi curente"	=	% 4313 „Contribuția administratorului-asociat unic la asigurările sociale" 4314 „Contribuția administratorului-asociat unic pentru pensia suplimentară" 4373 „Contribuția administratorului-asociat unic la fondul de șomaj" 401 „Furnizori"	49000	 35000 4200 8400 1400
4313 „Contribuția administratorului-asociat unic la asigurările sociale"	=	447 „Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate	2800	2800
% 4313 „Contribuția administratorului-asociat unic la asigurările sociale" 4314 „Contribuția administratorului-asociat unic pentru pensia suplimentară" 4373 „Contribuția administratorului-asociat unic la fondul de șomaj" 447 „Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate" 401 „Furnizori"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	32200 4200 8400 2800 1400	49000

Scanned with OKEN Scanner

Aceste înregistrări se fac și în lunile februarie - decembrie 1995. La sfîrșitul anului 1995, situația contului care ține evidența sumelor lăsate temporar la dispoziția societății cu răspundere limitată de către administratorul-asociat unic se prezintă astfel:

D	4551 „Asociați-conturi curente"		C
	49000	1500000	Si
	49000		
	49000		
	⋮		
	49000		
TSD	588000	1500000	
Sfc	912000		

Societățile cu răspundere limitată pot avea ca obiect de activitate nu numai producerea și comercializarea pîinii, ci și alte operațiuni. Se au în vedere comercializarea materialelor de construcții și executarea de servicii în construcții, industrializarea laptelui, comerțul și consignația, industrializarea lemnului, comerțul cu ridicata și cu amănuntul, producerea preparatelor culinare și a produselor de cofetărie, producerea și desfacerea băuturilor alcoolice, comerțul și industria etc. Pentru două din activitățile de felul celor menționate, venim cu precizările necesare în cele ce urmează.

7.4. Reflectarea operațiunilor patrimoniale în contabilitatea societății cu răspundere limitată ce are ca obiect de activitate comerțul cu materiale de construcții

O gamă diversificată de conturi care vizează clasele 1 - 7 se utilizează și pentru reflectarea în contabilitate a operațiunilor ce se efectuează la o *societate cu răspundere limitată care are ca obiect de activitate* comerțul cu materiale de construcții și cu alte bunuri, precum și executarea de servicii în construcții. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) subscrierea capitalului social (2920700 lei) de către asociata unică Amanciu Mariana, depunerea sumei ca aport în numerar la constituirea capitalului social, efectuarea cheltuielilor de constituire în valoare de 129500 lei, ce se amortizează într-o perioadă de 6 luni (129500 lei : 6 luni = 21583 lei/lună) și depunerea sumei de 2791200 lei la bancă:

			D	C
456 „Decontări cu asociații privind capitalul"	=	1011 „Capital subscris nevărsat"	2920700	2920700
5311 „Casa în lei"	=	456 „Decontări cu asociații privind capitalul"	2920700	2920700
1011 „Capital subscris nevărsat"	=	1012 „Capital subscris vărsat"	2920700	2920700
201 „Cheltuieli de constituire"	=	5311 „Casa în lei"	129500	129500
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"	21583	21583
581 „Viramente interne"	=	5311 „Casa în lei"	2791200	2791200
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	581 „Viramente interne"	2791200	2791200

Scanned with OKEN Scanner

2) suma de 3000000 lei depusă la caseria unității de către asociata unică, sub forma unui împrumut acordat societății comerciale cu răspundere limitată de către patron pentru acoperirea temporară a necesarului de mijloace bănești, virarea sumei de 2780000 lei dintr-un cont de trezorerie (5311 „Casa în lei") în alt cont de trezorerie (5121 „Conturi la bănci în lei") și suma de 2800000 lei virată din contul curent pentru obținerea unui carnet de cecuri cu limită de sumă:

			D	C
5311 „Casa în lei"	=	4551 „Asociați-conturi curente"	3000000	3000000
581 „Viramente interne"	=	5311 „Casa în lei"	2780000	2780000
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	581 „Viramente interne"	2780000	2780000
581 „Viramente interne"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	2800000	2800000
5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă"	=	581 „Viramente interne"	2800000	2800000

3) valoarea mărfurilor achiziționate de la S.C. „Moldocim" Bicaz pe bază de factură, astfel:

– plăci azbociment: 1000 buc. x 1218 lei/buc. = 1218000 lei;

– ciment: 400 saci x 25 kg/sac x 90 lei/kg = 900000 lei. Taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura furnizorului este de 381240 lei, adică: 1218000 lei + 900000 lei = 2118000 lei x 18% = 381240 lei:

			D	C
%	=	401		2499240
371 „Mărfuri"		„Furnizori"	2118000	
4426 „TVA deductibilă"			381240	

3) valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în patrimoniu [(1218 lei/buc. x 30% x 1000 buc. = 365400 lei) + (90 lei/kg x 30% x 10000 kg = = 270000 lei) = 635400 lei] și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă mărfurilor recepționate [(1218000 lei + 900000 lei) = 2118000 lei + 635400 lei = = 2753400 lei x 18% = 495612 lei]:

			D	C
371 „Mărfuri"	=	%	1131012	
		378 „Diferențe de preț la mărfuri"		635400
		4428 „TVA neexigibilă"		495612

4) suma de 2499200 lei plătită furnizorului cu cecuri din carnete cu limită de sumă, primirea facturii în valoare de 256202 lei de la societatea comercială „X" pentru transportul plăcilor de azbociment de la S.C. „Moldocim" Bicaz și suma de 256202 lei plătită prin bancă agentului economic care a efectuat transportul bunurilor menționate:

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
401 „Furnizori“	=	5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă“	2499240	2499240
%	=	401		256202
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“		„Furnizori“	217120	
4426 „TVA deductibilă“			39082	
401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	256202	256202

5) cheltuielile ocazionate de transportul cimentului pe calea ferată [194915 lei + + (194915 lei x 18%) = 230000 lei], achitarea acestei obligații în numerar (30000 lei) și din contul deschis la bancă (200000 lei):

			D	C
%	=	401		230000
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal“		„Furnizori“	194915	
4426 „TVA deductibilă“			35085	
401 „Furnizori“	=	%	230000	
		5311 „Casa în lei“		30000
		5121 „Conturi la bănci în lei“		200000

6) vînzarea mărfurilor în cursul lunii în valoare de 1399440 lei, din care TVA reprezintă 213474 lei (1400000 lei x 0,1525424 = 213474 lei), conform monetarelor zilnice anexate la registrul de casă. Suma de 1399440 lei reprezintă prețul de vînzare cu amănuntul inclusiv TVA. În funcție de acesta se determină următoarele:

a) taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă mărfurilor vîndute:

1399440 lei x 15,25424% = 213474 lei;

b) valoarea mărfurilor vîndute la prețul cu amănuntul fără TVA colectată: 1399440 lei - 213474 lei = 1185966 lei. Aceste elemente se contabilizează în felul următor:

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“	1399440	1185966
		4427 „TVA colectată“		213474

7) descărcarea gestiunii de plăci de azbociment vîndute în valoare de 1399440 lei, din care:

– costul de achiziție al plăcilor de azbociment ieșite din gestiune prin vînzare (749 buc. x 1218 lei/buc. = 912282 lei);

Scanned with OKEN Scanner

– valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vîndute (912282 lei x 30% = = 273684 lei);

– taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă plăcilor de azbociment vîndute [(912282 lei + 273684 lei) x 18% = 213474 lei]:

			D	C
%	=	371		1399440
607 „Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	912282	
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			273684	
4428 „TVA neexigibilă“			213474	

8) scoaterea din gestiune a plăcilor de azbociment care s-au spart în timpul manipulării în unitate, astfel:

a) *pentru plăcile de azbociment sparte care se încadrează în perisabilităţile legale:*

– 4 buc. x preţul de vînzare cu amănuntul (1869 lei/buc.) = 7476 lei;
– 4 buc. x costul de achiziţie (1218 lei/buc.) = 4872 lei;
– 4 buc. x 1218 lei/buc. x adaosul comercial (30%) = 1463 lei;
– 4 buc. x 1584 lei/buc. x TVA (18%) = 1141 lei;

b) *pentru plăcile de azbociment sparte peste normele legale de perisabilitate care sînt neimputabile:*

– 6 buc. x 1869 lei/buc. = 11214 lei;
– 6 buc. x 1218 lei/buc. = 7308 lei;
– 6 buc. x (1218 lei/buc. x 30%) = 2196 lei;
– 6 buc. x (1584 lei/buc. x 18%) = 1710 lei;
– 6 buc. x (1218 lei/buc. x 18%) = 1315 lei:

			D	C
%	=	371		7476
607 „Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	4872	
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			1463	
4428 „TVA neexigibilă“			1141	
%	=	371		11214
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“		„Mărfuri“	7308	
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			2196	
4428 „TVA neexigibilă“			1710	
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	4427 „TVA colectată“	1315	1315

Scanned with OKEN Scanner

9) ieșirea din gestiunea unității, conform procesului-verbal de inventariere, a mărfurilor constatate lipsă din cauza gestionarului [300 kg ciment x 90 lei/kg = = **27000 lei** + (27000 lei x 30% = **8100 lei**) + (35100 lei x 18% = **6318 lei**) = **41418**] și trecerea acestei sume, conform deciziei de imputare, în sarcina persoanei vinovate:

			D	C
%	=	371		41418
6718		„Mărfuri"	27000	
„Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune"				
378			8100	
„Diferențe de preț la mărfuri"				
4428			6318	
„TVA neexigibilă"				
4282	=	%	41418	
„Alte creanțe în legătură cu personalul"		7718		35100
		„Alte venituri excepționale din operații de gestiune"		
		4427		6318
		„TVA colectată"		

10) reducerea prețului de vînzare la cantitatea de 300 plăci de azbociment de la 1869 lei/buc., [1218 lei/buc. + (1218 lei/buc. x 30%) + (1584 lei/buc. x 18%) = = 1869 lei/buc.], la 1770 lei/buc., adică cu 99 lei/buc., pe baza procesului-verbal de inventariere și a aprobării administratorului-asociat unic, întrucît au devenit greu vandabile. Elementele necesare calculării sumei cu care se reduce valoarea mărfurilor sînt redate în tabelul 20.

TABELUL 20

VALOAREA PLĂCILOR DE AZBOCIMENT ÎNAINTE ȘI DUPĂ REDUCEREA PREȚULUI DE VÎNZARE

Nr. crt.	Specificare	Cost de achiziție	Adaos comercial	TVA neexigibilă	Valoarea mărfurilor
1	Preț vechi (lei)	300 buc.x 1218 lei/buc. (365400)	300 buc. x 366 lei/buc. (109800)	300 buc. x 285 lei/buc. (85500)	300 buc. x 1869 lei/buc. (560700)
2	Preț nou (lei)	300 buc.x 1218 lei/buc. (365400)	300 buc. x 282 lei/buc. (84600)	300 buc. x 270 lei/buc. (81000)	300 buc. x 1770 lei/buc. (531000)
3	Diferență de scăzut (lei)	x	25200	4500	29700

Reducerea valorii mărfurilor cu 29700 lei se evidențiază astfel:

			D	C
371	=	%	29700	
„Mărfuri"		378		25200
		„Diferențe de preț la mărfuri"		
		4428		4500
		„TVA neexigibilă"		

11) costul de achiziție al mărfurilor folosite de agentul economic pentru acțiuni de protocol, reclamă și publicitate, în cadrul plafoanelor valorice stabilite în baza legii bugetare, reprezintă 3455 lei, iar cele utilizate în aceste scopuri

Scanned with OKEN Scanner

peste limita legală au valoarea de 3545 lei; taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor folosite pentru asemenea acțiuni, peste limita plafoanelor valorice stabilite în baza legii bugetare, este de 638 lei, adică: 3545 lei x 18% = 638 lei:

			D	C
% 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" 378 „Diferențe de preț la mărfuri" 4428 „TVA neexigibilă"	=	371 „Mărfuri"	3455 1037 809	5301
% 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" 378 „Diferențe de preț la mărfuri" 4428 „TVA neexigibilă"	=	371 „Mărfuri"	3545 1064 830	5439
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	=	4427 „TVA colectată"	638	638

12) primirea în consignație a unui televizor color în valoare de 400000 lei, la care se calculează un comision de 10%, (400000 lei x 10% = 40000 lei), și taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare comisionului încasat (40000 lei x x 18%= 7200 lei). Mărfurile primite în consignație se înregistrează în debitul contului **8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"** pe baza „bonului de primire" și a „borderoului de primire a obiectelor în consignație în ziua de .../1995". **Înregistrarea televizorului ca marfă se face numai după vînzarea lui, concomitent făcîndu-se și destocarea acestei mărfi.** Descărcarea gestiunii pentru televizorul primit în consignație se evidențiază în creditul contului menționat (8033).

D	8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	C
Prețul televizorului primit în consignație (prevăzut în documentele încheiate) (400000)		Descărcarea gestiunii, la același preț, pentru televizorul primit în consignație (400000)

Fig. 2. Funcțiunea contului 8033

13) vînzarea televizorului primit în consignație la **prețul de vînzare.** Acesta este format din:

– valoarea televizorului primit de la deponent: 400000 lei;

–comisionul societății cu răspundere limitată care a preluat televizorul în consignație (400000 lei x 10%): 40000 lei;

– taxa pe valoarea adăugată colectată (40000 lei x 18%): 7200 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Pe baza borderoului de vînzare a mărfurilor din consignație se face următoarea înregistrare:

			D	C
5311 „Casa în lei“	=	% 707 „Venituri din vînzarea mărfurilor“ 4427 „TVA colectată“	447200	 440000 7200

14) intrarea în gestiune a televizorului vîndut. Operațiunea aceasta se contabilizează numai după vînzarea televizorului, în felul următor:

			D	C
371 „Mărfuri“	=	% 462 „Creditori diverși“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	447200	 400000 40000 7200

15) descărcarea gestiunii pentru televizorul vîndut. Această operațiune se face concomitent cu operațiunea (13), iar înregistrarea în contabilitate este următoarea:

			D	C
% 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ 378 „Diferențe de preț la mărfuri“ 4428 „TVA neexigibilă“	=	371 „Mărfuri“	 400000 40000 7200	447200

16) concomitent cu vînzarea în numerar a televizorului primit în consignație [operațiunea (12)] se face și descărcarea gestiunii pentru televizorul primit în consignație prin înregistrarea sumei de 400000 lei în creditul contului **8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie“.** *În creditul ultimului cont se evidențiază și restituirea către deponenți a mărfurilor primite în consignație nevîndute;*

17) achitarea sumei datorate deponentului pentru televizorul vîndut:

			D	C
462 „Creditori diverși“	=	5311 „Casa în lei“	400000	400000

Adaosul comercial aferent mărfurilor ieșite din gestiune *se determină numai la sfîrșitul perioadei prin calculul unui procent mediu, astfel:*

$$\text{Procentul mediu de adaos (K)} = \frac{\text{Soldul contului de adaos comercial existent la începutul anului} + \text{Adaosul comercial aferent mărfurilor aprovizionate de la începutul anului pînă la sfîrșitul lunii de referință}}{\text{Valoarea mărfurilor în stoc la începutul anului} + \text{Valoarea mărfurilor aprovizionate de la începutul anului pînă la sfîrșitul lunii de referință}} \times 100$$

Acest procent se înmulțește cu valoarea stocului de mărfuri existent la sfîrșitul lunii, obținîndu-se, astfel, **adaosul comercial aferent stocului.** Din soldul contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri" existent la sfîrșitul lunii se scade adaosul comercial aferent stocului, stabilindu-se **adaosul comercial corespunzător mărfurilor ieșite prin vînzare.** Mărimea rezultată se înregistrează în debitul contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri" și în creditul contului 371 „Mărfuri".

La societatea cu răspundere limitată din ramura comerțului cu amănuntul s-au mai contabilizat următoarele:

1) creditul de 10000000 lei acordat de bancă pe termen de un an pentru cumpărarea unui autovehicul pentru transport marfă, achiziționarea cu titlu oneros a mijlocului de transport de la terți (8474576 lei), taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura furnizorului de imobilizări și plata efectuată către acesta din urmă:

			D	C
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	5191 „Credite bancare pe termen scurt"	10000000	10000000
%	=	404		10000000
2125 „Mijloace de transport"		„Furnizori de imobilizări"	8474576	
4426 „TVA colectată"			1525424	
404 „Furnizori de imobilizări"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	10000000	10000000

2) dobînda lunară datorată băncii (416667 lei), aferentă creditului de 10000000 lei primit pentru investiții, creditul pe termen scurt restituit băncii finanțatoare și plata dobînzii:

			D	C
666 „Cheltuieli privind dobînzile"	=	5198 „Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"	416667	416667
%	=	5121		10416667
5198 „Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"		„Conturi la bănci în lei"	416667	
5191 „Credite bancare pe termen scurt"			10000000	

3) amortizarea lunară a mijlocului de transport. În conformitate cu prevederile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, societatea cu răspundere limitată întocmește anual **programul de amortizare lineară a mijloacelor fixe.** În exemplul luat, autovehiculul are o durată normală de serviciu de 6 ani, iar rata (cota) anuală

Scanned with OKEN Scanner

lineară de amortizare este de 16,7%, adică: $\frac{100}{6}$ = 16,7%. De aici rezultă amortizarea anuală de 1415254 lei (8474576 lei x 16,7% = 1415254 lei) și cea lunară de 117938 lei, adică: 1415254 lei : 12 luni = 117938 lei. Contabilizarea amortismentului linear în valoare de 117938 lei și constituirea fondului de dezvoltare pe seama amortizării rezultă din următoarele articole contabile:

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2815 „Amortizarea mijloacelor de transport"	117938	117938
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare"	=	111 „Fondul de dezvoltare"	117938	117938

4) cheltuielile ocazionate de exploatarea mijlocului de transport în sumă de 106352 lei, din care:

a) benzina consumată în cursul lunii. Cu chitanța fiscală nr.... s-a cumpărat benzină (100 litri x 600 lei/l = 60000 lei, din care TVA reprezintă 9152 lei, adică: 60000 lei x 15,25424% = 9152 lei). Autovehiculul a efectuat în timpul lunii, conform foilor de parcurs întocmite, un număr de 800 km echivalenți. În condițiile unui consum specific de 10 litri benzină la suta de km, rezultă că trebuie inclusă pe cheltuieli suma de 40680 lei [800 km x 10 litri benzină/100 km x 600 lei/l - (600 lei/l x 15,25424%) = 800 km x 10 l/100 km x x (600 lei/l - 91,5 lei/l) = 800 km x 10% x 508,5 lei/l = 40680 lei]:

			D	C
%	=	5311 „Casa în lei"		60000
3012 „Combustibili"			50848	
4426 „TVA deductibilă"			9152	
6012 „Cheltuieli privind combustibilii"	=	3012 „Combustibili"	40680	40680

b) *piesele de schimb procurate cu chitanță fiscală și montate pe mașină în cursul lunii,* conform bonului de consum, au valoarea de 22712 lei:

			D	C
%	=	5311 „Casa în lei"		26800
3014 „Piese de schimb"			22712	
4426 „TVA deductibilă"			4088	
6014 „Cheltuieli cu piesele de schimb"	=	3014 „Piese de schimb"	22712	22712

c) *reparațiile efectuate de terți pentru suma de 17960 lei,* achitarea obligației de 21193 lei și *prima de asigurare plătită de agentul economic* pentru asigurarea autovehiculului contra riscurilor ce-ar putea surveni din cauza factorilor naturali (incendii, explozii, cutremure de pământ etc.):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
%	=	401		21193
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații“		„Furnizori“	17960	
4426 „TVA deductibilă“			3233	
401 „Furnizori“	=	5311 „Casa în lei“	21193	21193
613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“	=	5311 „Casa în lei“	25000	25000

Evidența decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată se ține, așa cum s-a arătat, cu ajutorul contului 442 „Taxa pe valoarea adăugată“ care se dezvoltă în cinci conturi operaționale. Situația a două conturi privind taxa pe valoarea adăugată la sfîrșitul lunii „N“ se prezintă astfel:

D	4426 „TVA deductibilă“	C
3827516		

D	4427 „TVA colectată“	C
	3897896	

În asemenea condiții, se face diferența între taxa pe valoarea adăugată colectată și taxa pe valoarea adăugată deductibilă, pentru a determina taxa pe valoarea adăugată de plată sau taxa pe valoarea adăugată de recuperat. Înregistrările contabile sînt următoarele:

a) cînd suma evidențiată în creditul contului 4427 „TVA colectată“ (800000 lei) este egală cu suma înregistrată în debitul contului 4426 „TVA deductbilă“ (800000 lei). Aceste conturi se soldează la sfîrșitul lunii în urma întocmirii următorului articol contabil:

			D	C
4427 „TVA colectată“	=	4426 „TVA deductibilă“	800000	800000

b) cînd suma înregistrată în creditul contului 4427 „TVA colectată“ (3897896 lei) este mai mare decît cea reflectată în debitul contului 4426 „TVA deductibilă“ (3827516 lei). Și aceste conturi, ca și în cazul (a), se soldează la sfîrșitul lunii, conducînd la o taxă pe valoarea adăugată de plată datorată bugetului statului în valoare de 70380 lei (3897896 lei - 3827516 lei = = 70380 lei), care se virează la bugetul statului pînă la data de 25 a lunii următoare, potrivit următoarelor articole contabile:

			D	C
4427 „TVA colectată“	=	%	3897896	
		4426 „TVA deductibilă“		3827516
		4423 „TVA de plată“		70380
4423 „TVA de plată“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	70380	70380

c) cînd suma consemnată în creditul contului 4427 „TVA colectată“ (800000 lei) este mai mică decît cea evidențiată în debitul contului 4426

Scanned with OKEN Scanner

„TVA deductibilă" (850000 lei). *Aceste conturi se soldează la finele lunii,* însă prin diferență rezultă o taxă pe valoarea adăugată ce urmează a se încasa de la bugetul statului în sumă de 50000 lei (850000 lei - 800000 lei = 50000 lei), astfel:

			D	C
%	=	4426		850000
4427 „TVA colectată"		„TVA deductibilă"	800000	
4424 „TVA de recuperat"			50000	

Dacă taxa pe valoarea adăugată de recuperat este mai mare de 1000000 lei timp de trei luni consecutiv, societatea comercială cu răspundere limitată poate solicita restituirea sumei de la bugetul statului. Operațiunea aceasta se înregistrează, pe baza extrasului de cont, în debitul contului 5121 „Conturi la bănci în lei" și în creditul contului 4424 „TVA de recuperat". În cele mai frecvente cazuri însă sumele nu se restituie de la buget din diferite motive. Drept urmare, contul **4424 „TVA de recuperat" rămîne cu sold debitor la finele lunii curente,** iar la sfîrșitul lunii următoare se compensează taxa pe valoarea adăugată de recuperat cu taxa pe valoarea adăugată de plată din acea lună.

La finele lunii **mai,** de exemplu, soldul contului 4424 „TVA de recuperat" reprezintă taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului în valoare de 200000 lei, iar soldul contului 4423 „TVA de plată" evidențiază taxa pe valoarea adăugată exigibilă la plată în sumă de 460000 lei, rezultată din vînzările și cumpărările din luna **iunie.** Aceste aspecte sînt reflectate în conturi astfel:

D	4424 „TVA de recuperat"	C
	200000	

D	4423 „TVA de plată"	C
		460000

Din taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de 460000 lei se va recupera, în luna curentă **(iunie),** suma de 200000 lei din luna trecută **(mai),** iar la bugetul statului se virează suma de 260000 lei, după cum urmează:

			D	C
4423 „TVA de plată"	=	%	460000	
		4424 „TVA de recuperat"		200000
		5121 „Conturi la bănci în lei"		260000

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea societății cu răspundere limitată care are ca obiect de activitate comerțul cu materiale de construcții impune, față de conturile de cheltuieli și de venituri folosite pînă aici, utilizarea în plus a altor conturi din clasele 6 și 7, în modul arătat la contabilitatea altor agenți economici. Toate conturile de cheltuieli sînt de activ, debitîndu-se cu cheltuielile efective ale perioadei și creditîndu-se la finele perioadei cu întregul sold transferat asupra contului **121 „Profit și pierdere".** Se înțelege, deci, că nici un cont de cheltuieli nu prezintă sold la finele perioadei.

Ca și în cazul cheltuielilor, contabilizarea veniturilor se face în momentul constatării lor, indiferent de data încasării acestora. Pentru determinarea lunară a

Scanned with OKEN Scanner

profitului sau pierderii, conturile de venituri, ca și cele de cheltuieli, se închid provizoriu prin contul **121 „Profit și pierdere"**. Principiul necompensării impune ca veniturile perioadei să nu poată fi compensate cu cheltuielile perioadei, prin stabilirea de corespondențe între debitul conturilor de venituri și creditul conturilor de cheltuieli. Închiderea conturilor de venituri se face, așadar, numai în corespondență cu contul 121 „Profit și pierdere" în vederea calculării rezultatului exercițiului financiar.

La societatea cu răspundere limitată ce are ca obiect de activitate comerțul cu materiale de construcții, conturile din clasele 6 și 7 prezintă următoarea situație:

D	6012	C
40680		

D	6014	C
22712		

D	604	C
33743		

D	605	C
60000		

D	607	C
15463179		

D	611	C
17960		

D	613	C
25000		

D	621	C
289900		

D	623	C
62122		

D	624	C
2949864		

D	625	C
100350		

D	626	C
16089		

D	627	C
57969		

D	635	C
203350		

D	641	C
271000		

D	6451	C
67750		

D	6452	C
13350		

D	666	C
416667		

D	6718	C
46988		

D	6811	C
154097		

D	707	C
	21819341	

D	766	C
	22139	

D	7718	C
	35085	

La sfîrșitul anului „N" se efectuează la societatea cu răspundere limitată menționată următoarele operațiuni:

1) încorporarea veniturilor din exploatare, financiare și excepționale în rezultat pentru suma de 21876565 lei:

			D	C
%	=	121		21876565
707 „Venituri din vînzarea mărfurilor"		„Profit și pierdere"	21819341	
766 „Venituri din dobînzi"			22139	
7718 „Alte venituri excepționale din operații de gestiune"			35085	

Scanned with OKEN Scanner

2) închiderea conturilor de cheltuieli prin contul de rezultate 121 „Profit și pierdere" cu soldul lor debitor de 20312770 lei:

			D	C
121 „Profit și pierdere"	=	% 6012 „Cheltuieli privind combustibilii"	20312770	40680
		6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb"		22712
		604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"		33743
		605 „Cheltuieli privind energia și apa"		60000
		607 „Cheltuieli privind mărfurile"		15463179
		611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"		17960
		613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"		25000
		621 „Cheltuieli cu colaboratorii"		289900
		623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"		62122
		624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal"		2949864
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"		100350
		626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"		16089
		627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"		57969
		635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"		203350
		641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului"		271000
		6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale"		67750
		6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj"		13350
		666 „Cheltuieli privind dobînzile"		416667
		6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune"		46988
		6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"		154097

Scanned with OKEN Scanner

3) stabilirea rezultatului înainte de impozitare (Rî):

Rî = venituri - cheltuieli = 21876565 lei - 20312770 lei = 1563795 lei;

4) determinarea cheltuielilor neadmise a se deduce din rezultatul fiscal. Au fost depășite cheltuielile de protocol, reclamă și publicitate cu 3545 lei. Se reintegrează în baza de impozitare cheltuielile nedeductibile în valoare de 3545 lei;

5) calcularea deducerilor fiscale. Se au în vedere, în exemplul luat, rezerva legală [5% x profitul brut (rezultatul înainte de impozitare) = 5% x x 1563795 lei = 78190 lei] și dobînzile plătite, aferente creditelor primite pentru investiții, în sumă de 416667 lei care, potrivit Ordonanței Guvernului României nr. 70/1994, sînt deductibile din punct de vedere fiscal. Cu suma de 494857 lei se diminuează baza impozabilă;

6) se stabilește rezultatul fiscal (profitul impozabil) în felul următor:

Rfs = Rî + Chna - Df = 1563795 lei + 3545 lei - 494857 lei = 1072483 lei;

7) se calculează impozitul pe profit:

Ip = 1072483 lei x 38% = 407544 lei.

Înregistrarea impozitului datorat bugetului statului (407544 lei) și repartizarea asupra rezultatului exercițiului a cheltuielilor cu impozitul pe profit rezultă din următoarele articole contabile:

			D	C
691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	=	441 „Impozitul pe profit“	407544	407544
121 „Profit și pierdere“	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	407544	407544

În baza datelor înregistrate în contul **121 „Profit și pierdere“** se stabilește **rezultatul net bilanțier (rezultatul net contabil)** în sumă de 1156251 lei, adică:

Rco = Rî - Ip = 1563795 lei - 407544 lei = 1156251 lei.

D	121 „Profit și pierdere“		C
Cheltuieli de exploatare, financiare și excepționale:	20312770	Venituri din exploatare, financiare și excepționale:	21876565
Impozit pe profit:	407544		
Rulaj debitor:	20720314	Rulaj creditor:	21876565
Rezultatul bilanțier (rezultatul net contabil):	**1156251**		

Rezultatul net bilanțier (rezultatul net al exercițiului sau rezultatul net contabil) în sumă de 1156251 lei este, așadar, soldul final al contului 121 „Profit și pierdere“. El se înscrie în pasivul bilanțului (rîndul 61) și este explicat în **„CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE“** (rîndul 58).

La închiderea exercițiului financiar „N“, adunarea generală a aprobat repartizarea profitului net în sumă de 1156251 lei pentru:

– creșterea capitalului social: 20% x (1156251 lei - 78190 lei) = 215612 lei;

Scanned with OKEN Scanner

– rezerva legală: 5% x 1563795 lei = 78190 lei;
– fondul de dezvoltare: 20% x (1156251 lei - 78190 lei) = 215612 lei;
– dividende: 60% x (1156251 lei - 78190 lei) = 646837 lei.

Repartizarea rezultatului net bilanțier se contabilizează în felul următor:

			D	C
129 „Repartizarea profitului"	=	% 1012 „Capital subscris vărsat" 1061 „Rezerve legale" 111 „Fondul de dezvoltare" 457 „Dividende de plată"	1156251	 215612 78190 215612 646837

7.5. Înregistrarea operațiunilor patrimoniale în contabilitatea societății cu răspundere limitată ce are ca obiect de activitate industrializarea laptelui

Operațiunile economico-financiare ce se efectuează la o societate cu răspundere limitată care are ca profil de activitate industrializarea laptelui se contabilizează cu ajutorul unei multitudini de conturi care vizează clasele 1 - 7. Și contabilitatea acestor societăți comerciale, ca instrument principal de cunoaștere, gestiune și control al patrimoniului și al rezultatelor obținute, trebuie să asigure[1]:

1) înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la situația patrimonială și rezultatele obținute atît pentru necesitățile proprii ale unității, cît și în relațiile acesteia cu asociații, clienții, furnizorii, băncile, organele fiscale și cu alte persoane juridice și fizice;

2) controlul operațiunilor patrimoniale efectuate și al procedeelor de prelucrare utilizate, precum și exactitatea datelor contabile furnizate;

3) furnizarea informațiilor necesare stabilirii patrimoniului național, execuției bugetului public național, precum și întocmirii balanțelor financiare și a bilanțului pe ansamblul economiei naționale.

Societatea cu răspundere limitată care are ca profil de activitate industrializarea laptelui prezintă următoarele informații cu privire la mărimea capitalului social, la mijloacele fixe pe care le deține, la modul cum se asigură materia primă necesară obținerii produselor finite, la felul cum se înregistrează în contabilitate produsele finite rezultate din procesul de producție:

a) capitalul social al societății este de 9544000 lei. El este vărsat în natură și în numerar (lei și în devize). În vederea întocmirii unui bilanț care să reflecte în mod fidel situația patrimonială a agentului economic, este necesar ca la

[1] Ministerul Finanțelor, *Sistemul contabil al agenților economici*. Editura Economică. București, 1994, p. 9

Scanned with OKEN Scanner

închiderea exercițiului financiar să se evalueze disponibilitățile bănești în devize din contul bancar și din casierie la cursul de schimb în vigoare la acea dată, iar diferențele de curs valutar rezultate să se înregistreze în contabilitate. **Diferențele favorabile sau nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților în devize reprezentînd capital social în devize** *se înregistrează, potrivit Hotărîrii Guvernului României nr. 252/10.04.1996,* **în contul 1068 „Alte rezerve", analitic distinct, fără a se influența rezultatele financiare ale agentului economic (5124 = 1068 sau 1068 = 5124). Aceste sume nu pot fi utilizate în alte scopuri. În același mod se procedează și pentru diferențele de curs dintre momentul subscrierii și cel al vărsării efective a capitalului social în valută;**

b) activele corporale aferente capitalului imobilizat cuprind: *clădirea secției de industrializare a laptelui (4434000 lei), un separator lapte (1978000 lei), o autocamionetă DACIA (8053495 lei) și un autoturism DACIA (3500000 lei).* În conformitate cu legislația în vigoare, societatea comercială întocmește anual „programul de amortizare lineară a mijloacelor fixe";

c) producția unității este formată din următoarele produse finite: *caș proaspăt, caș frămîntat, caș sărat (telemea), smîntînă și frișcă;*

d) materia primă care se folosește pentru obținerea produselor finite este laptele de vacă. El se achiziționează de la producătorii particulari de pe raza comunei Corbița și din satele ce aparțin de această comună. Documentul care se întocmește cu această ocazie este *„borderoul de achiziții"* (tabelul 21). Acesta stă la baza întocmirii *„notei de recepție și constatare de diferențe"* ce se completează pentru cantitatea de lapte achiziționată într-o lună;

e) produsele finite rezultate din procesul de producție se evidențiază în cursul anului la costul prestabilit (planificat). Acțiunea de a prevedea o înaltă rentabilitate a producției obligă unitățile economice la calculul costului unitar pe fiecare produs. *Pornind de la aceste considerente, calculația costurilor poate fi grupată în felul următor*[1]: **calculație de plan (antecalculație) și calculație efectivă (postcalculație).** Calculația de plan sau antecalculația s-a întocmit înainte de a avea loc procesul de producție. Ea reprezintă o prefigurare a evoluției cheltuielilor de muncă materializată și de muncă vie într-o unitate producătoare de bunuri sau servicii. Pentru fiecare sortiment s-a întocmit o calculație de plan (antecalculație) redată în tabelele (22), (23) și (24) din care rezultă costul complet pentru cașul proaspăt (3500 lei/kg), pentru cașul frămîntat (3550 lei/kg) și pentru cașul sărat (3550 lei/kg) din lapte de vacă;

---

[1] I. Agache, Gh. Scorțescu, *Studiul și calculația costurilor în unitățile agricole,* Editura CERES, București, 1987, p.43

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 21
Regim special

COD

Întreprinderea S.C. „Y" S.R.L. Iași
Baza pentru _____
Achizitor Sîrghie Pamfilia

Borderou de achiziții

Pe luna. 1995

Contract		PRODUCĂTORI					DENUMIREA ȘI VALOAREA PRODUSELOR								Avans reținut	Suma plătită	Semnătura de primirea sumei
							Lapte de vacă										
							cod				cod						
Nr.	Data	Numele și prenumele	Domiciliul		Buletin de identitate		Cant. (l)	Preț (lei/l)	Valoare (lei)	Prima exp.	Cant.	Preț unit.	Cant.	Prima exp.			
			Satul	Nr. casei	Seria	Nr.											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	03.01	Pandele Neonila	Șerbănești	1	B.C.	850000	10	435	4350							4350	
2	03.01	Nicodim Aneta	Șerbănești	2	A.K.	230440	15	435	6525							6525	
3	05.03	Borza Emilia	Țuțu	10	0.P.	332110	10	435	4350							4350	
4	08.03	Borza Mariana	Ploscuțeni	25	O.S.	154210	8	435	3480							3480	
5	02.04	Bucuon Ionuț-Viorel	Șerbănești	14	A.E.	230500	15	435	6525							6525	
6	03.04	Apostu Filonia	Pufești	25	M.N.	411670	10	435	4350							4350	
7	04.05	Apostu Cătălina	Pufești	26	B.E.	335200	8	435	3480							3480	
8	05.05	Apostu Alina	Pufești	26	E.D.	435100	15	435	6525							6525	
9	07.06	Nicodim Angela	Tîrnăveni	80	M.N.	356700	14	435	6090							6090	
10	08.06	Amanciu Mitică	Sîrghi	13	B.D.	232360	6	435	2610							2610	
11	05.07	Amanciu Dana	Sascut	20	E.P.	114200	15	435	6525							6525	
12	06.07	Amanciu Alice	Sascut	40	P.M.	214300	6	435	2610							2610	
13	03.08	Bitire Ionel	Șerbănești	60	S.O.	215400	8	435	3480							3480	
14	06.08	Murea Nicu	Zăbrătău	99	A.M.	404015	6	435	2610							2610	
--	----	----------	-------	---	----	------	----	-----	------	----	----	----	----	----	----	-----	----
--	----	----------	-------	---	----	------	----	-----	------	----	----	----	----	----	----	-----	----
TOTAL							88299	435	38410065							38410065	

Semnătura achizitorului,
_____

482

TABELUL 22

SOCIETATEA COMERCIALĂ „Y" IAŞI

ANTECALCULAŢIA PE PRODUS

PRODUSUL: **CAŞ PROASPĂT DIN LAPTE DE VACĂ**; PRODUCŢIA PLANIFICATĂ: 100 KG

Nr. crt.	Explicaţii	Valoare (lei)
1	MATERII PRIME ŞI MATERIALE – TOTAL, din care: a) lapte de vacă: 1050 l x 215 lei/l b) cheag: 200 gr. x 150 lei/gr.	255750 225750 30000
2	MANOPERĂ – TOTAL, din care: a) salarii: 1050 litri lapte x 18 lei/l	24759 18900
	b) contribuţia unităţii la asigurările sociale: 18900 lei x 25%	4725
	c) contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj: 18900 lei x 5%	945
	d) alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială: 18900 lei x 1%	189
3	CHELTUIELI DIRECTE - TOTAL (rd. 1 + rd. 2)	280509
4	CHELTUIELI INDIRECTE DE PRODUCŢIE *(CHELTUIELI COMUNE ALE SECŢIEI DE FABRICAŢIE) (rd. 3 x 18,17%): 280509 lei x 18,17%	50968
5	COST DE PRODUCŢIE I (rd. 3 + rd. 4): 280509 lei + 50968 lei	331477
6	CHELTUIELI DE ADMINISTRAŢIE ŞI CONDUCERE (rd. 3 x 5%): 280509 lei x 5%	14025
7	COST DE PRODUCŢIE II (rd. 5 + rd. 6): 331477 lei + 14025 lei	345502
8	CHELTUIELI DE DESFACERE (rd. 3 x 1,61%): 280509 lei x 1,61%	4516
9	COST COMPLET COMERCIAL (rd. 7 + rd. 8): 345502 lei + 4516 lei	350018
10	**COST UNITAR (LEI/KG CAŞ PROASPĂT: rd. 9 : 100 kg)**	**3500**

ADMINISTRATOR,
Valy APOSTU

CONTABIL ŞEF,
Cătălin TOPOR

TABELUL 23

SOCIETATEA COMERCIALĂ „Y" IAŞI

ANTECALCULAŢIA PE PRODUS

PRODUSUL: **CAŞ FRĂMÎNTAT DIN LAPTE DE VACĂ**; PRODUCŢIA PLANIFICATĂ: 100 KG

Nr. crt.	Explicaţii	Valoare (lei)
1	MATERII PRIME ŞI MATERIALE –TOTAL,	256550
	din care: a) lapte de vacă: 1050 l x 215 lei/l	225750
	b) cheag: 200 gr. x 150 lei/gr.	30000
	c) sare măcinată: 4 kg x 200 lei/kg	800
2	MANOPERĂ – TOTAL,	24759
	din care: a) salarii: 1050 litri lapte x 18 lei/l	18900
	b) C.A.S. (25%) + protecţie socială (6%) = 31% x 18900 lei	5859
3	CHELTUIELI DIRECTE – TOTAL (rd. 1 + rd. 2)	281309
4	CHELTUIELI INDIRECTE DE PRODUCŢIE* (rd. 3 x 18,17%)	51114
5	COST DE PRODUCŢIE I (rd. 3 + rd. 4)	332623
6	CHELTUIELI DE ADMINISTRAŢIE ŞI CONDUCERE (rd. 3 x 5%)	14065
7	COST DE PRODUCŢIE II (rd. 5 + rd. 6)	346688
8	CHELTUIELI DE DESFACERE (rd. 3 x 3%)	8439
9	COST COMPLET COMERCIAL (rd. 7 + rd. 8)	355127
10	**COST UNITAR (LEI/KG CAŞ FRĂMÎNTAT: rd. 9 : 100 kg)**	**3550**

ADMINISTRATOR,
Valy APOSTU

CONTABIL ŞEF,
Cătălin TOPOR

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 24

SOCIETATEA COMERCIALĂ „Y" IAȘI

ANTECALCULAȚIA PE PRODUS

PRODUSUL: CAȘ SĂRAT DIN LAPTE DE VACĂ (TELEMEA); PRODUCȚIA PLANIFICATĂ: 100 KG

Nr. crt.	Explicații	Valoare (lei)
1	MATERII PRIME ȘI MATERIALE –TOTAL,	256550
	din care: a) lapte de vacă: 1050 l x 215 lei/l	225750
	b) cheag: 200 gr. x 150 lei/gr.	30000
	c) sare măcinată: 4 kg x 200 lei/kg	800
2	MANOPERĂ – TOTAL,	24759
	din care: a) salarii: 1050 litri lapte x 18 lei/l	18900
	b) C.A.S. (25%) + protecție socială (6%) = 31% x 18900 lei	5859
3	CHELTUIELI DIRECTE – TOTAL (rd. 1 + rd. 2)	281309
4	CHELTUIELILE SECȚIEI DE FABRICAȚIE* (rd. 3 x 18,17%)	51114
5	COST DE PRODUCȚIE I (rd. 3 + rd. 4)	332423
6	CHELTUIELI DE ADMINISTRAȚIE ȘI CONDUCERE (rd. 3 x 5%)	14065
7	COST DE PRODUCȚIE II (rd. 5 + rd. 6)	346488
8	CHELTUIELI DE DESFACERE (rd. 3 x 3%)	8439
9	COST COMPLET COMERCIAL (rd. 7 + rd. 8)	354927
10	**COST UNITAR (LEI/KG CAȘ SĂRAT: rd. 9 : 100 kg)**	**3550**

ADMINISTRATOR,
Valy APOSTU

CONTABIL ȘEF,
Cătălin TOPOR

f) conținutul de grăsime în laptele de vacă integral este cuprins între 3,2% și 4,0%, iar conținutul de grăsime în laptele de vacă smîntînit este de 0,1%. Pentru fabricarea cașului slab de vacă, unitatea folosește laptele de vacă smîntînit cu un conținut de grăsime de 0,1%. Norma maximă de consum este de 14150 litri lapte smîntînit/tona de caș. *Această normă maximă de consum se referă la produsul finit cu următoarele proprietăți chimice: umiditate (54%) și grăsime raportată la s.u. (minim 45%);*

g) laptele achiziționat de unitate este pus într-un separator pentru a fi adus la un conținut de grăsime de 3,5%. *Pentru sortimentele de caș produse, unitatea întocmește* **„raportul de producție".** *Acesta stă la baza întocmirii*

---

* **CHELTUIELILE INDIRECTE DE PRODUCȚIE** *se compun din cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor + cheltuielile generale ale fiecărei secții de producție. Cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor includ: cheltuielile cu întreținerea și cu repararea utilajelor și mijloacelor de transport executate cu forțe proprii sau de către terți; amortizarea utilajelor și mijloacelor de transport ale secției; uzura, reparația și întreținerea obiectelor de inventar; energia, combustibilii (lemne de foc) și alte cheltuieli pentru scopuri tehnologice și motrice.*

Scanned with OKEN Scanner

notei de recepție și constatare de diferențe". *În ultimul document se menționează produsele finite* **la prețul prestabilit (antecalculat)** *în vederea înregistrării lor în contabilitate. Acestea se livrează beneficiarilor la prețul negociat;*

h) cantitatea de lapte achiziționată la prețul de 435 lei/l s-a stabilit pe baza borderourilor de achiziție. *Producătorii agricoli cu capital majoritar de stat livrează laptele de vacă și de bivoliță - materie primă - pentru industrializare,* **începînd cu 01.05.1996, numai la prețurile de achiziție minime garantate,** *stabilite prin H.G. nr. 293/29 aprilie 1996, indiferent de forma de organizare și de natura capitalului social al achizitorului.* Prețul minim garantat de achiziție pentru laptele de vacă cu 3,5% grăsime, în condițiile STAS-2418-61, livrat la fondul de consum, preluat de agenții economici achizitori, indiferent de forma de organizare și de natura capitalului social, a fost de 435 lei/l pentru perioada 1 - 30 noiembrie 1995, stabilit prin H. G. nr. 459/29.06.1995* . El este, începînd cu 01.05.1996, de 650 lei/l, în perioada 1 mai - 31 octombrie 1996, și de 750 lei/l, în perioada 1 noiembrie 1996 - 30 aprilie 1997. *Agenții economici, indiferent de natura capitalului social, care achiziționează lapte de vacă și de bivoliță - materie primă - pentru industrializare,* **pot încasa prima de la bugetul de stat cu condiția practicării prețului de achiziție la nivelul minim garantat prevăzut de respectiva hotărîre.**

În exemplul luat, diferența de 220 lei/litru lapte de vacă (435 lei/l - - 215 lei/l = 220 lei/l) reprezintă *prima ce urmează să se încaseze de la bugetul statului pentru acoperirea cheltuielilor ocazionate de preluarea laptelui de vacă - materie primă - pentru industrializare la prețul minim garantat de achiziție (435 lei/l), prevăzut de H. G. nr. 459/29.06.1995 pentru perioada 1 - 30 noiembrie 1995.* Din bugetul Ministerului Agriculturii și Alimentației, prin direcția generală pentru agricultură și alimentație județeană, se încasează această primă pe baza *„decontului justificativ privind primele ce se cuvin de la bugetul de stat pentru preluarea laptelui - materie primă - pentru industrializare la prețul minim garantat de achiziție, conform H. G. nr. 459/29.06.1995 pe perioada 1 - 30 noiembrie 1995".*

---

* H. G. nr. 459/29.06.1995 privind stabilirea prețului minim garantat de achiziție și a primelor ce se acordă de la bugetul de stat pentru laptele de vacă - materie primă - a fost **abrogată** de *H.G. nr. 293/29 aprilie 1996 privind stabilirea prețurilor minime garantate de achiziție și a primelor ce se acordă de la bugetul de stat la porcine și la păsări vii livrate pentru industrializare și la laptele de vacă și de bivoliță - materie primă -, precum și de completare a H.G. nr. 555/1994*

Scanned with OKEN Scanner

Acest document se întocmește în trei exemplare de către societatea comercială care urmează să primească subvenția pentru acoperirea diferenței de preț respective, fiind semnat lunar de către direcția generală amintită, care apoi virează unității suma menționantă în decont. *Pentru ca decontul justificativ să fie semnat, unitatea trebuie să mai prezinte în copie următoarele documente:*

1) borderourile de achiziție a laptelui;
2) nota de recepție și constatare de diferențe (tab. 26);
3) raportul de producție pentru caşul produs (tab. 25);
4) centralizatorul facturilor pentru caşul livrat.

În tabelul 25 se prezintă un *raport de producție întocmit pe luna... 1995*, din care rezultă produsele fabricate, cantitatea, prețul antecalculat și valoarea acestora.

TABELUL 25

SOCIETATEA COMERCIALĂ „Y" IAȘI

RAPORT DE PRODUCȚIE

pe luna ... 1995

Nr. crt.	Denumirea produselor fabricate	Cantitatea (kg)	Prețul prestabilit (antecalculat) (lei/kg)	Valoarea (lei)
1	Caș proaspăt	315	3500	1102500
2	Caș frământat	625	3550	2218750
3	Caș sărat	4550	3550	16152500
4	Smîntînă	1030	3000	3090000
TOTAL		x	x	22563750

AMINISTRATOR,
Ing. Valy APOSTU

ȘEF SECȚIE,
Ing. Olimpia TOPOR

În baza elementelor prezentate, în contabilitatea financiară se fac înregistrările contabile care corespund conținutului următoarelor operațiuni economico-financiare:

1) achiziționarea laptelui de la producătorii particulari la costul de achiziție de 38410065 lei, (88299 l lapte de vacă x 435 lei/l = 38410065 lei), în baza *borderoului de achiziții și a notei de recepție și constatare de diferențe*, ridicarea de la casieria unității a sumei de 38410065 lei pentru achitarea obligațiilor față de producătorii particulari, efectuarea plății către aceștia din avansurile de trezorerie:

			D	C
300 „Materii prime"	=	401 „Furnizori"	38410065	38410065
542 „Avansuri de trezorerie"	=	5311 „Casa în lei"	38410065	38410065
401 „Furnizori"	=	542 „Avansuri de trezorerie"	38410065	38410065

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 26

NOTĂ DE RECEPȚIE ȘI CONSTATARE DE DIFERENȚE

Întreprinderea S.C. „Y" IAȘI
Localitatea IAȘI
Str. Fundacul Muntenimii. Nr. 2
Unitatea_____–_____
Gestiunea Corbița

	OP. PAD	COD GST	COD FURNIZOR	Nr. factură Aviz expediere	Data Exped.	Nota de recepție Data	Nota de recepție Nr.	Nr. Contract Comandă
				RAPORT DE PRODUCȚIE		30.11.1995	5	

Subsemnații, membrii ai comisiei de recepție, am procedat la recepționarea valorilor materiale furnizate de Secția de producție din Corbița cu vagon/auto nr. _____–_____, documente însoțitoare: Raport de producție, constatîndu-se următoarele:

Nr. crt.	Specificație mărfuri și ambalaje	COD	Adaos comerc. pe U/M	U/M	Cantitate Livr.	Cantitate Prim.	Preț prestabilit fără TVA (lei/kg)	Valoare (lei)	TVA (18%)	Valoare TVA	Preț amănunt cu TVA	Adaos comerc %	Adaos comerc Valoare	Valoare amănunt cu TVA
0	1		2(7×6)	3	4	5	6	7	8 (7×18%)	9 (8×5)	10 (7+8)	11	12 (2×5)	13 (10×5)
1	Caș proaspăt			kg	315	315	3500	1102500						
2	Caș frămîntat			kg	625	625	3550	2218750						
3	Caș sărat			kg	4550	4550	3550	16152500						
4	Smîntînă			kg	1030	1030	3000	3090000						
	TOTAL			x	x	x	x	**22563750**						
		345 „Produse finite"				=		711 „Venituri din producția stocată"		D 22563750	C 22563750			

CERTIFICARE		COMISIA DE RECEPȚIE				TOTAL					
Comercial	Calculație	Numele și prenumele	Semnătura	Numele și prenumele	Semnătura		x		x		x
		Rotaru Luiza		Bitere Gh. Ioana							
		Bitere I. Anca		Rotaru Irina							

Gestiunea primitoare
Data 30.11.1995 Ora 10^{00}
Semnătura _____

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

TABELUL 27

SOCIETATEA COMERCIALĂ
„Y" S.R.L. IAȘI
Nr. înreg. J. 30/918/1995
Cod fiscal 6756547
Cont 4072106170 BCR Iași
Nr. 5 din 4 decembrie 1995

DIRECȚIA GENERALĂ PENTRU AGRICULTURĂ ȘI ALIMENTAȚIE
A JUDEȚULUI IAȘI
Verificat și avizat pentru suma de 19425780 lei
(Nouăsprezece milioane patru sute douăzeci și cinci mii șapte sute optzeci)

DIRECTOR GENERAL: ing. Victor ROTARU
DATA 04.12.1995

DECONT JUSTIFICATIV

privind primele ce se cuvin de la bugetul de stat pentru preluarea laptelui de vacă - materie primă - pentru industrializare la prețul minim garantat de achiziție prevăzut de H.G. nr. 459/29.06.1995 pe perioada ... 1995

Nr. crt.	Produsul	U/M	Cantitatea totală preluată și industrializată	Prima de la bugetul de stat (lei U/M)	Valoarea totală a primei col. 3x4 (mii lei)	Suma de încasat de la bugetul de stat (mii lei)
0	1	2	3	4	5	6
1	Lapte de vacă cu 3,5% grăsime STAS 2418-61 livrat la fondul de consum	litri	88299	220	19425,78	19425,78
2	TOTAL	litri	88299	220	19425,78	19425,78

			D	C
445 „Subvenții"	=	741 „Venituri din subvenții de exploatare"	19425780	19425780

ADMINISTRATOR,
Valy APOSTU

CONTABIL ȘEF,
Cătălin TOPOR

488

2) cumpărarea de pepsină (cheag) la costul de achiziție de 89718 lei, de sare măcinată (22400 lei) și de lemne de foc (2000 kg x 25 lei/kg = 50000 lei) pentru încălzit laptele în baza *facturilor și a notelor de recepție și constatare de diferențe*, precum și darea în consum, conform *bonului de consum nr..../1995*, a materiilor prime în valoare de 38522183 lei, [(88299 litri lapte de vacă x 435 lei/l) + (0,864 kg pepsină x 103840 lei/kg) + (112 kg sare măcinată x 200 lei/kg) = = 38522183 lei], și a lemnelor de foc (1800 kg x 25 lei/kg = 45000 lei); plățile în numerar către furnizori se fac pentru suma de 162118 lei:

			D	C
300 „Materii prime“	=	401 „Furnizori“	89718	89718
300 „Materii prime“	=	401 „Furnizori“	22400	22400
3012 „Combustibili“	=	401 „Furnizori“	50000	50000
600 „ Cheltuieli cu materiile prime“	=	300 „Materii prime“	38522183	38522183
6012 „ Cheltuieli privind combustibilii“	=	3012 „Combustibili“	45000	45000
401 „Furnizori“	=	5311 „Casa în lei“	162118	162118

3) evidențierea amortizării lunare a imobilizărilor corporale (230764 lei), a uzurii obiectelor de inventar inclusă pe cheltuieli (117563 lei), a imprimatelor și rechizitelor folosite (11270 lei), a primei de asigurare plătite de unitate pentru asigurarea mijloacelor de transport contra riscurilor ce ar putea surveni din cauza factorilor naturali (incendii, explozii, cutremure de pământ etc.) în sumă de 120000 lei, a reparațiilor executate la un mijloc de transport într-un atelier service, conform facturii executantului, și plata în numerar către prestatorul de servicii pentru suma de 22740 lei:

			D	C
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	%	230764	
		2811 „Amortizarea clădirilor“		7390
		2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru“		16489
		2815 „Amortizarea mijloacelor de transport“		206885

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
119 „Repartizări la fondul de dezvoltare“	=	111 „Fondul de dezvoltare“	230764	230764
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	322 „Uzura obiectelor de inventar“	117563	117563
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate“	=	5311 „Casa în lei“	11270	11270
613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“	=	5311 „Casa în lei“	120000	120000
611 „Cheltuieli de întreținere și reparații“	=	401 „Furnizori“	22740	22740
401 „Furnizori“	=	5311 „Casa în lei“	22740	22740

4) contabilizarea salariului datorat contabilului care a prestat servicii în baza unei convenții civile (80000 lei), a salariilor cuvenite muncitorilor din secția de fabricație (325000 lei), a contribuției pentru asigurările sociale de stat (25% x x 325000 lei = 81250 lei), a contribuției la constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj (5% x 325000 lei) = 16250 lei), a datoriei către Ministerul Sănătății (325000 lei x 2% = 6500 lei) și a reținerilor din salarii reprezentînd: contribuția personalului pentru pensia suplimentară (325000 lei x 3% = 9750 lei) și a celei la fondul de șomaj (325000 lei x 1% = 3250 lei), impozitul pe salarii (64341 lei), popriri (5000 lei) și suma de 20000 lei reținută de la personalul unității pentru constituirea garanțiilor materiale:

			D	C
621 „Cheltuieli cu colaboratorii“	=	401.02 „Furnizori-colaboratori-salarii“	80000	80000
401.02 „Furnizori-colaboratori-salarii“	=	444 „Impozitul pe salarii“	15702	15702
641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului“	=	421 „Personal-remunerații datorate“	325000	325000
6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale“	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“	81250	81250
6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru fondul de șomaj“	=	4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj“	16250	16250
4311 „Contribuția unității la asigurările sociale“	=	447 „Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate“	6500	6500
421 „Personal-remunerații datorate“	=	%	102341	
		4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară“		9750
		4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj“		3250
		444 „Impozitul pe salarii“		64341
		427 „Reținere din remunerațiile datorate terților“		5000
		462 „Creditori“		20000

Scanned with OKEN Scanner

4) obținerea din prelucrarea cantității de 88299 litri de lapte de vacă, conform *raportului de producție*, ce stă la baza întocmirii *notei de recepție și constatare de diferențe*, a următoarelor produse:

– caș proaspăt: 315 kg x 3500 lei/kg = 1102500 lei;
– caș frămîntat: 625 kg x 3550 lei/kg = 2218750 lei;
– caș sărat (telemea): 4550 kg x 3550 lei/kg = 16152500 lei;
– smîntînă: 1030 kg x 3000 lei/kg = 3090000 lei;
TOTAL = 22563750 lei:

			D	C
345 „Produse finite“	=	711 „Venituri din producția stocată“	22563750	22563750

5) înregistrarea cheltuielilor de protocol (10 kg caș proaspăt - aflat în stoc la începutul lunii - x 3500 lei/kg = 35000 lei), a celor cu deplasările personalului (28300 lei), a serviciilor poștale și a taxelor de telecomunicații achitate (21385 lei), a cheltuielilor cu serviciile bancare achitate prin virament bancar (2710 lei) și a dobînzii plătite din contul bancar (233180 lei), aferente creditului pe termen scurt acordat de bancă pentru nevoi temporare (3200000 lei):

			D	C
623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate“	=	345 „Produse finite“	35000	35000
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări“	=	5311 „Casa în lei“	28300	28300
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații“	=	5311 „Casa în lei“	21385	21385
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	2710	2710
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	5191 „Credite bancare pe termen scurt“	3200000	3200000
666 „Cheltuieli privind dobînzile“	=	5198 „Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen scurt“	233180	233180
5198 „Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen scurt“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	233180	233180

6) livrarea produselor finite la intern (unități militare, școli, penitenciare etc.) pe baza facturilor, descărcarea gestiunii pentru produse finite la costul prestabilit de 22563750 lei și încasarea sumei de la clienți în contul de disponibilități (26093085 lei) și în numerar (532140 lei):

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
411 „Clienţi“	=	% 701 „Venituri din vînzarea produselor finite“ 4427 „TVA colectată“	26625225	 22563750 4061475
711 „Venituri din producţia stocată“	=	345 „Produse finite“	22563750	22563750
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	411 „Clienţi“	26093085	26093085
5311 „Casa în lei“	=	411 „Clienţi“	532140	532140

7) achiziţionarea de butoaie PVC (20 butoaie x 20400 lei/buc. = 408000 lei) de la furnizorul intern pentru ambalarea caşului sărat,evidenţierea dobînzii de încasat (4860 lei) aferentă disponibilităţilor aflate în contul curent şi încasarea acesteia prin virament bancar:

			D	C
% 381 „Ambalaje“ 4426 „TVA deductibilă“	=	401 „Furnizori “	345763 62237	408000
5187 „Dobînzi de încasat“	=	766 „Venituri din dobînzi“	4860	4860
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	5187 „Dobînzi de încasat“	4860	4860

8) înregistrarea *„decontului justificativ privind primele ce se cuvin de la bugetul statului pentru preluarea laptelui de vacă - materie primă - pentru industrializare la preţul minim garantat de achiziţie stabilit prin H.G. nr. 459/29 iunie 1995“* pentru suma de 19425780 lei, (88299 litri x 220 lei/l = = 19425780 lei), reprezentînd subvenţii pentru diferenţe de preţ de primit, încasarea acestora prin bancă şi rambursarea împrumutului bancar în valoare de 3200000 lei:

			D	C
445 „Subvenţii“	=	741 „Venituri din subvenţii de exploatare“	19425780	19425780
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	445 „Subvenţii“	19425780	19425780
5191 „Credite bancare pe termen scurt“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	3200000	3200000

La societatea cu răspundere limitată ce are ca obiect de activitate industrializarea laptelui, conturile din clasele 6 şi 7 prezintă următoarea situaţie:

D	600	C
38522183		

D	6012	C
45000		

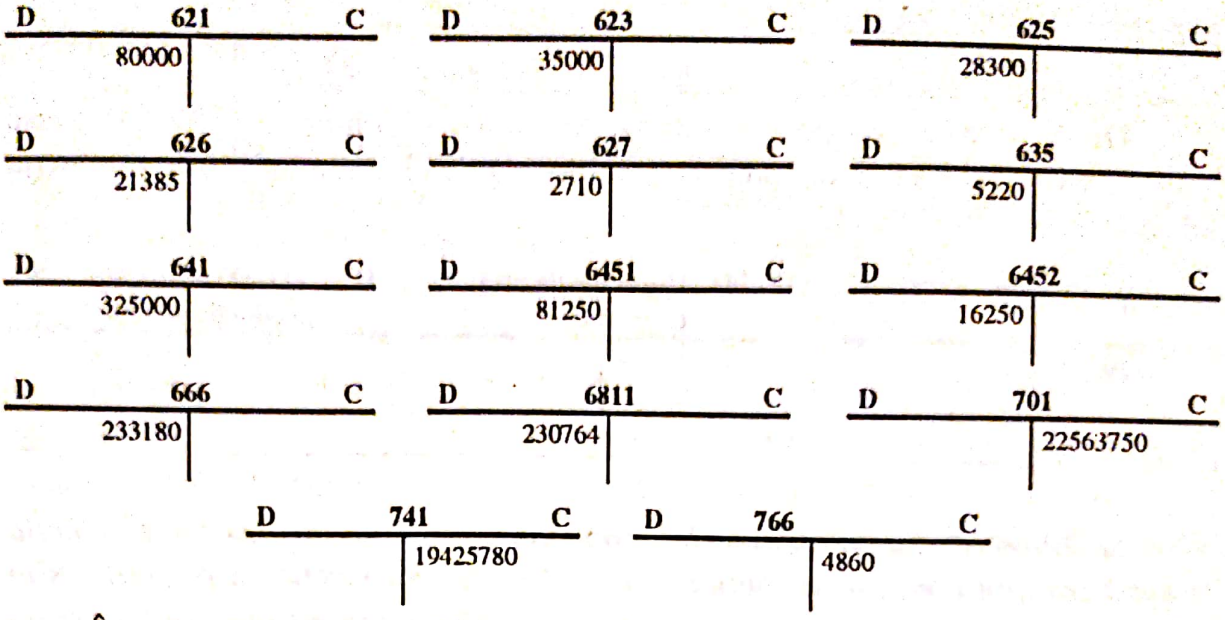
D	602	C
117563		

D	604	C
11270		

D	611	C
22740		

D	613	C
120000		

Scanned with OKEN Scanner



Înregistrarea în contabilitate a produselor finite la prețurile standard (prestabilite sau antecalculate) se poate face cu condiția evidențierii separate a diferențelor între prețul standard (antecalculat) și costul de producție. Contul cu care se ține evidența diferențelor menționate este **348 „Diferențe de preț la produse"**. El este un cont rectificativ al valorii de înregistrare. La finele perioadei, soldul acestui cont se cumulează cu soldul contului 345 „Produse finite", la preț de înregistrare (standard), astfel încît aceste conturi să reflecte valoarea stocului de produse finite la costul efectiv.

Prețurile standard (antecalculate), utilizate pentru înregistrarea în contabilitate a produselor finite intrate în patrimoniu, pot fi egale, mai mici sau mai mari decît costul de producție al produselor. În consecință, putem vorbi de următoarele situații:

1) costul de producție este egal cu prețul prestabilit. Nefiind vorba de diferențe de preț în plus sau în minus între costul de producție și prețul prestabilit, nu se pune problema înregistrării în contabilitate a diferențelor de preț și nici cea a repartizări acestora asupra produselor finite ieșite din gestiune prin vînzare;

2) costul de producție este mai mare decît prețul prestabilit. Diferențele de preț în plus (costul de producție este mai mare decît prețul prestabilit) se înregistrează în debitul contului **348 „Diferențe de preț la produse"** și în creditul contului **711 „Venituri din producția stocată"**. *Cele repartizate asupra produselor finite ieșite din gestiune prin vînzare se contabilizează în debitul ultimului cont și în creditul primului cont.* Societatea comercială cu răspundere limitată „Y" Iași a înregistrat produsele finite intrate în gestiune la prețul standard de 22563750 lei. Diferența în plus între costul de producție (39897815 lei) și prețul standard (22563750 lei) se contabilizează astfel:

348 „Diferenţe de preţ la produse“	=	711 „Venituri din producţia stocată“	D 17334066	C 17334066

După această înregistrare contabilă, situaţia conturilor 345 „Produse finite“, 348 „Diferenţe de preţ la produse“ şi 711 „Venituri din producţia stocată“ se prezintă astfel:

D 345 „Produse finite“ C		D 348 „Diferenţe de preţ la produse“ C		D 711 „Venituri din producţia stocată“ C	
22563750		17334066			22563750
					17334066
Rd 22563750		Rd 17334066			39897816 Rc

Se observă din situaţia celor trei conturi că veniturile din producţia stocată (rulajul creditor al contului 711 „Venituri din producţia stocată“) sînt egale cu valoarea la preţul standard al produselor finite intrate în patrimoniu (rulajul debitor al contului 345 „Produse finite“) + diferenţele de preţ în plus aferente produselor intrate în gestiune din producţie proprie (rulajul debitor al contului 348 „Diferenţe de preţ la produse“ [(22563750 lei + 17334066 lei) = = 39897816 lei]. Pentru ca soldul contului 711 „Venituri din producţia stocată să evidenţieze preţul de înregistrare al produselor finite obţinute, precum şi diferenţele de preţ aferente, se stabileşte o corespondenţă de bază între acest cont şi cel de produse finite, cît şi una complementară între primul cont şi contul 348 „Diferenţe de preţ la produse“.

Întrucît societatea comercială a livrat la intern toate produsele obţinute, diferenţa de preţ în plus (17334066 lei) se repartizează în totalitate asupra valorii produselor finite ieşite din gestiune prin vînzare. Înregistrarea contabilă este următoarea:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	345 „Diferenţe de preţ la produse“	D 17334066	C 17334066

Dacă unitatea ar fi vîndut o cantitate mai mică, repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii produselor finite ieşite prin vînzare se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul iniţial al diferenţelor de preţ (ct. 348)} + \text{Diferenţele de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei (Rd. ct. 348)}}{\text{Soldul iniţial al stocurilor la preţ de înregistrare (ct. 345)} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare (Rd. ct. 345)}} \quad (40)$$

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea produselor finite ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în debitul contului 711 „Venituri din producţia stocată“ şi în creditul contului 348 „Diferenţe de preţ la produse“;

Scanned with OKEN Scanner

c) costul de producție este mai mic decît prețul prestabilit. Diferențele de preț în minus (costul de producție < prețul prestabilit) se înregistrează în creditul contului **348 „Diferențe de preț la produse"** și în debitul contului **711 „Venituri din producția stocată".** *Cele repartizate asupra produselor finite ieșite din gestiune prin vînzare se contabilizează în debitul primului cont și în creditul ultimului cont.* Societatea comercială „Z" a înregistrat produsele finite intrate în gestiune la prețul standard de 1100000 lei. Diferența în minus între costul de producție (1000000 lei) și prețul standard (1100000 lei) aferentă produselor intrate în gestiune se contabilizează în felul următor:

711 „Venituri din producția stocată"	=	348 „Diferențe de preț la produse"	D 100000	C 100000

După această înregistrare contabilă, situația conturilor 345 „Produse finite", 348 „Diferențe de preț la produse" și 711 „Venituri din producția stocată" se prezintă astfel:

D	345 „Produse finite"	C
	1100000	
Rd	1100000	

D	348 „Diferențe de preț la produse"	C
	100000	
100000		Rc

D	711 „Venituri din producția stocată"		C
	100000	1100000	
Rd	100000	1100000	Rc

Rezultă din situația celor trei conturi că veniturile din producția stocată (1100000 lei - 100000 lei), adică soldul creditor al contului 711 „Venituri din producția stocată", sînt egale cu valoarea la prețul standard al produselor finite intrate în patrimoniu (rulajul debitor al contului 345 „Produse finite") minus diferențele de preț în minus aferente produselor finite intrate în gestiune (rulajul creditor al contului 348 „Diferențe de preț la produse").

Deoarece societatea comercială „Z" a livrat toate produsele obținute, diferența de preț în minus (100000 lei) se repartizează în totalitate asupra valorii produselor finite ieșite din gestiune prin vînzare. Înregistrarea contabilă este următoarea:

348 „Diferențe de preț la produse"	=	711 „Venituri din producția stocată"	D 100000	C 100000

Nu este exclus ca la finele perioadei să se constate produse în curs de execuție în secția de fabricație. Produsele care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, respectiv producția neterminată, se înregistrează în debitul contului **331 „Produse în curs de execuție"** și în creditul contului **711 „Venituri din producția stocată".**

După cunoașterea producției neterminate (2000000 lei), se determină valoarea producției realizate la cost efectiv (39897815 lei - 2000000 lei = = 37897815 lei). Se calculează apoi diferența între valoarea producției obținute la cost de producție efectiv (37897815 lei) și cea înregistrată la prețul prestabilit (22563750 lei). Diferența de preț în plus (37897815 lei - 22563750 lei =

Scanned with OKEN Scanner

= 15334065 lei) aferentă produselor finite intrate în gestiune se consemnează în debitul contului 348 „Diferenţe de preţ la produse" şi în creditul contului 711 „Venituri din producţia stocată".

Ultimele articole contabile nu s-au întocmit la societatea cu răspundere limitată „Y" Iaşi, întrucît la sfîrşitul perioadei nu a existat producţie neterminată. În schimb, închiderea conturilor de venituri şi de cheltuieli se efectuează în felul următor:

			D	C
%	=	121		
701 „Venituri din vînzarea produselor finite"		„Profit şi pierdere"	22563750	41994390
741 „Venituri din subvenţii de exploatare"			19425780	
766 „Venituri din dobînzi"			4860	
121	=	%	39897815	
„Profit şi pierdere"		600 „Cheltuieli cu materiile prime"		38522183
		6012 „Cheltuieli privind combustibilii"		45000
		602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"		117563
		604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"		11270
		611 „Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"		22740
		613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"		120000
		621 „Cheltuieli cu colaboratorii"		80000
		623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"		35000
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"		28300
		626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"		21385
		627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"		2710
		635 „Chltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"		5220
		641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"		325000
		6451 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale"		81250
		6452 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"		16250
		666 „Cheltuieli privind dobînzile"		233180
		6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"		230764

Scanned with OKEN Scanner

Unitatea fiind scutită de impozit pe profit timp de 5 ani, procedează la repartizarea profitului în sumă de 2096575 lei pentru:

– rezerva legală: 5% x 2096575 lei = 104829 lei;

– creșterea capitalului social: 15% x 2096575 lei = 314487 lei;

– fondul de dezvoltare: 25% x 2096575 lei = 524144 lei;

– dividende: 55% x 2096575 lei = 1153115 lei.

Repartizarea rezultatului net al exercițiului (egal cu rezultatul brut al exercițiului în exemplul luat), impozitul pe dividende (1153115 lei x 10% = = 115312 lei), suma de 200000 lei plătită în numerar administratorului și diferența de 837803 lei [1153115 lei - (115312 lei + 200000 lei) = 837803 lei] lăsată temporar la dispoziția unității de către acesta se contabilizează astfel:

			D	C
129 „Repartizarea profitului“	=	% 1012 „Capital subscris vărsat“ 1061 „Rezerve legale“ 111 „Fondul de dezvoltare“ 457 „Dividende de plată“	2096575	 314487 104829 524144 1153115
457 „Dividende de plată“	=	% 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ 5311 „Casa în lei“ 4551 „Asociați-conturi curente“	1153115	 115312 200000 837803

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. **AGACHE I., SCORŢESCU GH., MANOILĂ C.** – *Îndrumar privind activitatea economico-financiar-contabilă din unităţile agricole cooperatiste*, Editura Universităţii „Al. I . Cuza" Iaşi, 1986
2. **AGACHE I., SCORŢESCU GH.** – *Studiul şi calculaţia costurilor în unităţile agricole*, Editura Ceres, Bucureşti, 1987
3. **BERHECI I.** – Perfecţionarea sistemului informaţional al costurilor de producţie, *Tribuna economică*, nr. 48 – 49/1993
4. **BISTRICEANU D. GH., DEMETRESCU C. G., MACOVEI E. I.** – *Lexicon de finanţe-credit, contabilitate şi informatică financiar-contabilă*, vol. I, Editura didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1981
5. **COLASSE B.**– *Contabilitate generală*, ediţia a 4-a, Editura MOLDOVA, Iaşi, 1995 (Traducere realizată de prof. univ. dr. **N. TABĂRĂ**)
6. **EPURAN M., COTLEŢ D., INEOVAN FELICIA, PEREŞ I.** – *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, vol. 2, Editura de Vest, Timişoara, 1995
7. **FELEAGĂ N., IONAŞCU I.** – *Contabilitate financiară*, vol. 1–3, Editura Economică, Bucureşti, 1993
8. **IACOBESCU SP., SORESCU AL.** – *Curs de contabilitate generală*, ediţia a II-a, Biblioteca contabilă, Bucureşti, 1928
9. **MARDIROS DANIELA, SCORŢESCU GH.** – *Methods of making evident in bookkeeping of the inventory objects consumption*, „Lucrări ştiinţifice", vol. 38, seria Agronomie,Universitatea Agronomică „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 1995
10. **MOROŞAN I.** *Contabilitatea generală a economiei de piaţă*, EVCONT CONSULTING S.R.L., Suceava, 1995
11. **MINISTERUL FINANŢELOR** – *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Editura Economică, Bucureşti, 1994
12. **PETRIŞ R.** – *Contabilitate generală*, vol. I, Editura Universităţii „Al. I. Cuza" Iaşi, 1988
13. **PÎNTEA P. I., DEACONU ADELA, POPA I., PAŞCA N., OLTEAN I., DUMBRAVĂ P., MARIAN DOINA, POP A., TEMEŞ I., HURDUCAŞ L., OPREAN I., POPESCU MARIA, MARTIŞ D., SUCALĂ LUCIA** – *Contabilitatea generală a economiei de piaţă*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1992
14. **PÉROCHON C.** –*Comptabilité générale*, FOUCHER, 128, rue de Rivoli, Paris, 1990
15. **POSSLER L.** – *Contabilitatea unităţilor de construcţii şi transporturi*, A.S.E., Bucureşti, 1980
16. **PUCHIŢĂ V., VOICA V., GHIŞE D.** – *Organizarea şi conducerea contabilităţii întreprinderilor industriale*, E.D.P., Bucureşti, 1975
17. **RISTEA M.** – *Noul sistem contabil al agenţilor economici din România*, Editor Corpul experţilor contabili şi contabililor autorizaţi din România, Bucureşti, 1993
18. **RISTEA M., RĂILEANU V., STOIAN ANA, OLIMID LAVINIA, NIŞULESCU ILEANA** – *Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii*, Editor „Tribuna economică",Bucureşti, 1995
19. **RISTEA M.** – *Noul sistem contabil din România*, Editura CARTIMEX, Bucureşti, 1994
20. **RUSU D., DAVIDEANU RONELIA, PETRIŞ R., BELEI I.** – *Contabilitate industrială*, Editura didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1971

Scanned with OKEN Scanner

21. **RUSU D.** – *Bazele contabilității*, Editura didactică și pedagogică, București, 1980
22. **SCORȚESCU GH.** – *Relația eficiență economică, productivitatea muncii și consumul de muncă*, Analele științifice ale Universității „Al. I. Cuza" Iași, secțiunea III, științe economice, tomul XXVIII, anul 1982
23. **SCORȚESCU GH.** – *Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea certificatelor de depozit*, Revista „Finanțe, credit, contabilitate", nr. 8–9/1993
24. **SCORȚESCU GH.** – *Appearances looking the obligations raimburse on the pulling chances way*, Analele științifice ale Universității „Al. I. Cuza" Iași, secțiunea III, științe economice, tomul XXXVIII – XXXIX, anul 1992–1993
25. **SCORȚESCU GH.** – *Posibilități de perfecționare a contabilității emisiunilor de obligațiuni exprimate în valută*, Revista „Finanțe, credit, contabilitate", nr. 11–12/1993
26. **SCORȚESCU GH.** – *View-points looking the obtain in foreign currency of the bond owner borrow*, Analele științifice ale Universității „Al. I. Cuza" Iași, secțiunea III, științe economice, tomul XXXVIII–XXXIX, anul 1992/1993
27. **SCORȚESCU GH.** – *Contabilitatea cheltuielilor de exploatare*, Revista „Expertiza contabilă", nr. 2–3/1994
28. **SCORȚESCU GH.** – *Contabilitatea cheltuielilor financiare*, Revista „Finanțe, credit, contabilitate", nr.4/1994
29. **SCORȚESCU GH.** – *Appearances looking the unfavourables of foreign currency defferences resulted from the payment of the economic agent foreign currency debts*, Analele științifice ale Universității „Al. I. Cuza" Iași, secțiunea III, științe economice, tomul XXXX, anul 1994
30. **SCORȚESCU GH.** – *Contabilitatea cheltuielilor excepționale privind operațiile de gestiune*, Revista „Expertiza contabilă", nr. 4/1994
31. **SCORȚESCU GH.** – *Contabilitatea cheltuielilor cu serviciile bancare și asimilate*, Revista „Finanțe, credit, contabilitate", nr. 5–6/1994
32. **SCORȚESCU GH.** – *Structura consumurilor de materiale consumabile și oglindirea lor în contabilitate*, Revista „Expertiza contabilă", nr. 5/1994
33. **SCORȚESCU GH.** – *Contabilitatea cheltuielilor din diferențe de curs valutar* (I), Revista „Finanțe, credit, contabilitate", nr. 8–9/1994
34. **SCORȚESCU GH., MUNTEANU V.** – *Opinii despre contabilitatea altor cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune*, Revista „Expertiza contabilă", nr. 6–7/1994
35. **SCORȚESCU GH.** – *Contabilitatea cheltuielilor din diferențe de curs valutar (II)*, Revista „Finanțe, credit, contabilitate", nr. 10/1994
36. **SCORȚESCU GH.** – *Felul cheltuielilor excepționale privind operațiile de capital și înregistrarea lor în contabilitate*, Revista „Expertiza contabilă", nr. 8/1994
37. **SCORȚESCU GH., MOROȘAN I., HORODINCĂ M.** – *Opinii despre contabilitatea altor impozite și taxe*, Revista „Expertiza contabilă", nr. 10/1994
38. **SCORȚESCU GH.** – *Contabilitatea donațiilor, subvențiilor acordate și a pierderilor din debitori diverși*, Revista „Finanțe, credit, contabilitate", nr. 1/1995
39. **SCORȚESCU GH.** – *Contabilitatea cheltuielilor de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*, Revista „Finanțe, credit, contabilitate", nr. 4–5/1995
40. **SCORȚESCU GH.** – *Modalități de includere în cheltuieli a valorii obiectelor de inventar*, Revista „Expertiza contabilă", nr. 4–5/1995
41. **SCORȚESCU GH.** – *Contabilitatea cheltuielilor de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli*, Revista „Finanțe, credit, contabilitate", nr. 6/1995

Scanned with OKEN Scanner

42. **SCORȚESCU GH.** – *Contabilitatea creanțelor și datoriilor pentru ambalaje de restituit*, Revista generală de Contabilitate și expertiză, nr. 8/1995
43. **SCORȚESCU GH., DANIELA MARDIROS** – *The claims and debts bookkeeping for packages which must be restored*, „Lucrări științifice", vol. 38, seria Agronomie, Universitatea Agronomică „Ion Ionescu de la Brad" Iași, 1995
44. **SCORȚESCU GH.** – *Contabilitatea unor cheltuieli*, Revista generală de Contabilitate și expertiză, nr. 11/1995
45. **VĂCĂREL I.** – *Finanțele publice. Teorie și practică*, Editura științifică și enciclopedică, București, 1981
46. **VIȘAN D.** – *Noul sistem contabil al agenților economici din comerțul exterior. Probleme și soluții comentate*, Editura Economică, București, 1994
47. **VOINA D.** – *Curs de contabilitate generală*, Editura Academiei, Brașov, 1944

Scanned with OKEN Scanner

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI

10		CAPITAL ŞI REZERVE
	101	Capital social
	1011	Capital subscris nevărsat
	1012	Capital subscris vărsat
	104	Prime legate de capital
	1041	Prime de emisiune sau de aport
	1042	Prime de fuziune
	105	Diferenţe din reevaluare (*1)
	106	Rezerve
	1061	Rezerve legale
	1063	Rezerve statutare
	1068	Alte rezerve
	107	Rezultatul reportat
	108	Contul întreprinzătorului individual
11		FONDURI (*1)
	111	Fondul de dezvoltare
	112	Fondul de participare la profit
	118	Alte fonduri
	119	Repartizări la fondul de dezvoltare
12		REZULTATUL EXERCIŢIULUI
	121	Profit şi pierdere
	129	Repartizarea profitului
13		SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII
	131	Subvenţii pentru investiţii
14		PROVIZIOANE REGLEMENTATE (*2)
	141	Provizioane reglementate
15		PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
	151	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
	1511	Provizioane pentru litigii
	1512	Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
	1513	Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii
	1514	Provizioane pentru pierderi din schimb valutar
	1518	Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
16		ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
	161	Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
	162	Credite bancare pe termen lung şi mediu
	1621	Credite bancare pe termen lung şi mediu
	1622	Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă
	1623	Credite externe guvernamentale
	1624	Credite externe garantate de stat
	1625	Credite externe garantate de bănci
	1626	Credite de la trezoreria statului
	166	Datorii legate de participaţii
	167	Alte împrumuturi şi datorii asimilate
	168	Dobînzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
	1681	Dobînzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni

*1) Se utilizează potrivit dispoziţiilor legale.

*2) Conţinutul şi utilizarea conturilor din această grupă se stabilesc în funcţie de dispoziţiile legale.

Scanned with OKEN Scanner

1682 Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu
1686 Dobînzi aferente datoriilor legate de participații
1687 Dobînzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate
169 Prime privind rambursarea obligațiunilor

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201 Cheltuieli de constituire
203 Cheltuieli de cercetare și dezvoltare
205 Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare
207 Fond comercial
208 Alte imobilizări necorporale

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE
211 Terenuri
2111 Terenuri
2112 Amenajări de terenuri
212 Mijloace fixe
2121 Clădiri
2122 Construcții speciale
2123 Mașini, utilaje și instalații de lucru
2124 Aparate și instalații de măsurare, control și reglare
2125 Mijloace de transport
2126 Animale și plantații
2127 Unelte, dispozitive, instrumente, mobilier și aparatură birotică
2128 Active corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS
230 Imobilizări necorporale în curs
231 Imobilizări corporale în curs

26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261 Titluri de participare
262 Titluri imobilizate ale activității de portofoliu
263 Alte titluri imobilizate
267 Creanțe imobilizate
2671 Creanțe legate de participații
2672 Împrumuturi acordate pe termen lung
2677 Alte creanțe imobilizate
2678 Dobînzi aferente creanțelor imobilizate
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare
2807 Amortizarea fondului comercial
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
281 Amortizări privind imobilizările corporale
2810 Amortizarea terenurilor
2811 Amortizarea clădirilor
2812 Amortizarea construcțiilor speciale
2813 Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru
2814 Amortizarea aparatelor și instalațiilor de măsură, control și reglare
2815 Amortizarea mijloacelor de transport
2816 Amortizarea animalelor și plantațiilor
2817 Amortizarea uneltelor, dispozitivelor, instrumentelor, mobilierului și aparaturii birotice

Scanned with OKEN Scanner

2818 Amortizarea activelor corporale mobile neregăsite în capitolele anterioare

29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR

290 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale

293 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs

296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE

300 Materii prime

301 Materiale consumabile

3011 Materiale auxiliare

3012 Combustibili

3013 Materiale pentru ambalat

3014 Piese de schimb

3015 Seminţe şi materiale de plantat

3016 Furaje

3018 Alte materiale consumabile

308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

32 OBIECTE DE INVENTAR

321 Obiecte de inventar

322 Uzura obiectelor de inventar

323 Baracamente şi amenajări provizorii

328 Diferenţe de preţ la obiecte de inventar

33 PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE

331 Produse în curs de execuţie

332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE

341 Semifabricate

345 Produse finite

346 Produse reziduale

348 Diferenţe de preţ la produse

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI

351 Materii şi materiale aflate la terţi

352 Obiecte de inventar la terţi

354 Produse aflate la terţi

356 Animale aflate la terţi

357 Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi

358 Ambalaje aflate la terţi

36 ANIMALE

361 Animale şi păsări

368 Diferenţe de preţ la animale şi păsări

37 MĂRFURI

371 Mărfuri

378 Diferenţe de preţ la mărfuri

38 AMBALAJE

381 Ambalaje

388 Diferenţe de preţ la ambalaje

39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime

391 Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile

392 Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar

393 Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie

Scanned with OKEN Scanner

394 Provizioane pentru deprecierea produselor
395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
396 Provizioane pentru deprecierea animalelor
397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 – CONTURI DE TERȚI

40 FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE
401 Furnizori
403 Efecte de plătit
404 Furnizori de imobilizări
405 Efecte de plătit pentru imobilizări
408 Furnizori – facturi nesosite
409 Furnizori – debitori

41 CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE
411 Clienți
413 Efecte de primit
416 Clienți incerți
418 Clienți – facturi de întocmit
419 Clienți – creditori

42 PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE
421 Personal – remunerații datorate
423 Personal – ajutoare materiale datorate
424 Participarea personalului la profit
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Rețineri din remunerații datorate terților
428 Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanțe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuția unității la asigurările sociale
4312 Contribuția personalului pentru pensia suplimentară
437 Ajutor de șomaj
4371 Contribuția unității la fondul de șomaj
4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj
438 Alte datorii și creanțe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanțe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE
441 Impozitul pe profit
442 Taxa pe valoarea adăugată
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenții
446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
447 Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate

Scanned with OKEN Scanner

448 Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
4481 Alte datorii față de bugetul statului
4482 Alte creanțe privind bugetul statului
4483*) Datorii față de stat
4484*) Creanțe în legătură cu statul
45 GRUP ȘI ASOCIAȚI
451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobînzi aferente decontărilor în cadrul grupului
455 Asociați – conturi curente
4551 Asociați – conturi curente
4558 Dobînzi – conturi asociați
456 Decontări cu asociații privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operații în participație
4581 Decontări din operații în participație – activ
4582 Decontări din operații în participație – pasiv
46 DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI
461 Debitori diverși
462 Creditori diverși
47 CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operații în curs de clarificare
476 Diferențe de conversie – activ
477 Diferențe de conversie – pasiv
48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII
481 Decontări între unitate și subunități
482 Decontări între subunități
49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR
491 Provizioane pentru deprecierea creanțelor – clienți
495 Provizioane pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului, unității și cu asociații
496 Provizioane pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși

CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE

50 TITLURI DE PLASAMENT
502 Acțiuni proprii
503 Acțiuni
505 Obligațiuni emise și răscumpărate
506 Obligațiuni
508 Alte titluri de plasament și creanțe asimilate
5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobînzi la obligațiuni și titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament
51 CONTURI LA BĂNCI
511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat
5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci

*) Se utilizează potrivit instrucțiunilor emise de Ministerul Finanțelor.

Scanned with OKEN Scanner

5121 Conturi la bănci în lei
5124 Conturi la bănci în devize
5125 Sume în curs de decontare
5126 Carnete de cecuri cu limită de sumă
518 Dobînzi
5186 Dobînzi de plătit
5187 Dobînzi de încasat
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
5193 Credite externe guvernamentale
5194 Credite externe garantate de stat
5195 Credite externe garantate de bănci
5196 Credite de la trezoreria statului
5198 Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
53 CASA
531 Casa
5311 Casa în lei
5314 Casa în devize
532 Alte valori
5321 Timbre fiscale și poștale
5322 Bilete de tratament și odihnă
5323 Tichete și bilete de călătorie
5328 Alte valori
54 ACREDITIVE
541 Acreditive
5411 Acreditive în lei
5412 Acreditive în devize
542 Avansuri de trezorerie
58 VIRAMENTE INTERNE
581 Viramente interne
59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
590 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament

CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERII PRIME, MATERIALE ȘI MĂRFURI
600 Cheltuieli cu materiile prime
601 Cheltuieli cu materialele consumabile
6011 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6012 Cheltuieli privind combustibilii
6013 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6014 Cheltuieli privind piesele de schimb
6015 Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
6016 Cheltuieli privind furajele
6018 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
602 Cheltuieli privind obiectele de inventar
603 Cheltuieli privind baracamentele și amenajările provizorii
604 Cheltuieli privind materialele nestocate
605 Cheltuieli privind energia și apa
606 Cheltuieli cu animalele și păsările
607 Cheltuieli privind mărfurile
608 Cheltuieli privind ambalajele

Scanned with OKEN Scanner

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI
611 Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii
612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613 Cheltuieli cu primele de asigurare
614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările
62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI
621 Cheltuieli cu colaboratorii
622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi
63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE
631 Cheltuieli cu impozitul pe salarii
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
64 CHELTUIELI CU PERSONALUL
641 Cheltuieli cu remuneraţiile personalului
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452 Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
654 Pierderi din creanţe
658 Alte cheltuieli de exploatare
66 CHELTUIELI FINANCIARE
663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobînzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare
67 CHELTUIELI EXCEPŢIONALE
671 Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune
6711 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6712 Donaţii şi subvenţii acordate
6714 Pierderi din debitori diverşi
6718 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune
672 Cheltuieli privind operaţiile de capital
6721 Cheltuieli privind activele cedate
6728 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital
68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE
681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante

Scanned with OKEN Scanner

686 Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele
6862 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli
6863 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor
687 Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele
6871 Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor
6872 Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli
6873 Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri
6874 Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate
69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI

70 VENITURI DIN VÎNZĂRI DE PRODUSE, MĂRFURI, SERVICII PRESTATE ȘI DIN ALTE ACȚIVITĂȚI
701 Venituri din vînzarea produselor finite
702 Venituri din vînzarea semifabricatelor
703 Venituri din vînzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate și servicii prestate
705 Venituri din studii și cercetări
706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
707 Venituri din vînzarea mărfurilor
708 Venituri din activități diverse
71 VENITURI DIN PRODUCȚIA STOCATĂ
711 Venturi din producția stocată
72 VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI
721 Venituri din producția de imobilizări necorporale
722 Venituri din producția de imobilizări corporale
74 VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE
741 Venituri din subvenții de exploatare
75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754 Venituri din creanțe reactivate
758 Alte venituri din exploatare
76 VENITURI FINANCIARE
761 Venituri din participații
762 Venituri din alte imobilizări financiare
763 Venituri din creanțe imobilizate
764 Venituri din titluri de plasament
765 Venituri din diferențe de curs valutar
766 Venituri din dobînzi
767 Venituri din sconturi obținute
768 Alte venituri financiare
77 VENITURI EXCEPȚIONALE
771 Venituri excepționale din operații de gestiune
7711 Venituri din despăgubiri și penalități
7718 Alte venituri excepționale din operații de gestiune
772 Venituri din operații de capital
7721 Venituri din cedarea activelor
7727 Subvenții pentru investiții virate la venituri
7728 Alte venituri excepționale din operații de capital

Scanned with OKEN Scanner

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE
781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812 Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli
7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
786 Venituri financiare din provizioane
7862 Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli
7863 Venituri din provizioane pentru deprecieri
787 Venituri excepționale din provizioane
7872 Venituri excepționale din provizioane pentru riscuri și cheltuieli
7873 Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri
7874 Venituri excepționale din provizioane reglementate

CLASA 8 – CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
801 Angajamente acordate
8011 Giruri și garanții acordate
8018 Alte angajamente acordate
802 Angajamente primite
8021 Giruri și garanții primite
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanțului
8031 Mijloace fixe luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
8035 Debitori din amenzi și penalități pretinse
8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
8037 Efecte scontate neajunse la scadență
8038 Alte valori în afara bilanțului
89 BILANȚ
891 Bilanț de deschidere
892 Bilanț de închidere

CLASA 9 – CONTURI DE GESTIUNE

90 DECONTĂRI INTERNE
901 Decontări interne privind cheltuielile
902 Decontări interne privind producția obținută
903 Decontări interne privind diferențele de preț
92 CONTURI DE CALCULAȚIE
921 Cheltuielile activității de bază
922 Cheltuielile activităților auxiliare
923 Cheltuieli indirecte de producție
924 Cheltuieli generale de administrație
925 Cheltuieli de desfacere
93 COSTUL PRODUCȚIEI
931 Costul producției obținute
933 Costul producției în curs de execuție

Scanned with OKEN Scanner

REGIA AUTONOMĂ A PĂDURILOR ROMSILVA FILIALA SILVICĂ PIATRA NEAMȚ

Str. V.A. Urechia, nr. 24, cod 5600, Piatra Neamț, ROMÂNIA
telefon 40-033-213768, 219905, 21169 fax 40-033-212736 telex 25300

Asigură următoarele produse și servicii:

–material lemnos și diferite produse din lemn de diverse specii de răşinoase și foioase;

–variate specii de puieți forestieri;

–diferite specii de semințe și împletituri din răchită;

–păstrăvi de consum și pentru repopulări;

–acțiuni de vînătoare, pescuit și turism;

–diverse produse din fructe de pădure și ciuperci comestibile

CONTACTAȚI – NE!

*** S.C. „VIDIȘAMP" S.A.HUȘI ***

Calea Basarabiei nr. 3;
Tel. 035/471150; 035/471374
Fax: 035/471113

Cea mai importantă unitate agricolă din județul Vaslui vă oferă un bogat sortiment de produse și servicii:

– vinuri, distilate și șampanie;
– produse agricole vegetale și animaliere;
– prestații autoservice. Toate acestea în condiții de calitate și la prețuri foarte avantajoase.

ATENȚIE! NU OCOLIȚI OFERTA NOASTRĂ!

Scanned with OKEN Scanner

* S.C. „SOCIN" S.A. PIATRA NEAMȚ *

Bulevardul Republicii nr. 17
Cod poștal 5600, Nr. Registru comercial I. 27/80-91
Telefoane: (40) 033/619502; 033/619726
Fax: (40) 033/610145
Fax: 025236

Cu o reputație dobîndită în peste 40 de ani în domeniul lucrărilor de construcții-montaj și reparații pentru construcții, realizate în țară și în străinătate,unitatea dorește să colaboreze cu firme străine în vederea realizării de obiective industriale și turistice.

Obiectivele realizate de SOCIN PIATRA NEAMȚ sînt:
–construcții industriale (Fabrica de ciment Tașca, Silozul Roznov etc.);
–construcții civile (Centrul civic Piatra Neamț, Calea Romanului din Piatra Neamț ș.a.);
–construcții edilitare (Stația de epurare a apei Piatra Neamț, Alimentarea cu apă a municipiului Piatra Neamț etc.)

CONTACTAȚI – NE!

* S.C. „VASCOVIN" S.A. VASLUI *

Str. Ștefan cel Mare nr. 275;
Tel. 035/312680; 035/312281
Fax: 035/317850

Produce și livrează un bogat sortiment de băuturi alcoolice, precum:
– vinars (coniac);
– țuică și rachiuri naturale;
– vinuri îmbuteliate și în vrac. Toate acestea în condiții de calitate și la prețuri avantajoase.

ATENȚIE! NU OCOLIȚI OFERTA NOASTRĂ!

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CUVÎNT ÎNAINTE 5

CAPITOLUL 1. ELEMENTE CONCEPTUALE PRIVIND CHELTUIELILE 7
1.1. Conceptul de cheltuieli 7
1.2. Clasificarea cheltuielilor 9

CAPITOLUL 2. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR DE EXPLOATARE 12
2.1. Reflectarea în contabilitate a consumului de materii prime 13
2.2. Structura consumurilor de materiale consumabile și oglindirea lor în contabilitate 24
2.3. Modalități de evidențiere în contabilitate a consumului obiectelor de inventar 32
2.4. Includerea pe cheltuieli a valorii baracamentelor și amenajărilor provizorii ieșite din gestiunea unității pe unele căi 50
2.5. Materialele nestocate și consemnarea lor în contabilitate 52
2.6. Cheltuieli ocazionate de consumurile de energie și apă 54
2.7. Evidența cheltuielilor cu animalele și păsările 57
2.8. Posibilități de reflectare în contabilitate a cheltuielilor privind mărfurile 65
2.9. Contabilitatea cheltuielilor privind ambalajele 100
2.10. Diversitatea cheltuielilor cu lucrările și serviciile executate de terți și contabilizarea lor 113
2.10.1. Cheltuieli de întreținere și reparații 113
2.10.2. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile 115
2.10.3. Cheltuieli cu primele de asigurare 118
2.10.4. Cheltuieli cu studiile și cercetările 121
2.11. Natura cheltuielilor cu alte servicii executate de terți și înregistrarea lor în contabilitate 124
2.11.1. Cheltuieli cu colaboratorii și redarea lor în contabilitate 125
2.11.2. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile 127
2.11.3. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate 131
2.11.4. Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal 135
2.11.5. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări 140
2.11.6. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații 147
2.11.7. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate 151
2.11.8. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți 156
2.12. Felul cheltuielilor cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate și evidențierea lor în contabilitate 158

Scanned with OKEN Scanner

2.12.1. Cheltuieli cu impozitul pe salarii 158
2.12.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate 163
2.13. Factura cheltuielilor cu personalul și consemnarea lor în contabilitate 182
2.13.1. Cheltuieli cu remunerațiile personalului 183
2.13.2. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială 184
2.14. Contabilitatea pierderilor din creanțe 186
2.15. Alte cheltuieli de exploatare și contabilizarea lor 187
CAPITOLUL 3. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR FINANCIARE 189
3.1. Pierderi din creanțe legate de participații 189
3.2. Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate 190
3.3. Cheltuieli din diferențe de curs valutar 193
3.4. Cheltuieli privind dobînzile 215
3.5. Cheltuieli privind sconturile acordate 217
3.6. Alte cheltuieli financiare 219
CAPITOLUL 4. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR EXCEPȚIONALE 220
4.1. Sistemul cheltuielilor excepționale privind operațiile de gestiune și consemnarea lor în contabilitate 220
4.1.1. Despăgubiri, amenzi și penalități 221
4.1.2. Donații și subvenții acordate 226
4.1.3. Pierderi din debitori diverși 231
4.1.4. Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune 234
4.2. Felul cheltuielilor excepționale privind operațiile de capital și înregistrarea lor în contabilitate 248
4.2.1. Cheltuieli excepționale privind activele cedate 249
4.2.2. Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital 251
CAPITOLUL 5. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU AMORTIZĂRILE ȘI PROVIZIOANELE 254
5.1. Natura capitalului supus amortizării 254
5.2. Calcularea amortizării 256
5.3. Regimuri de amortizare utilizate de agenții economici 258
5.4. Evidența și destinația amortizării mijloacelor fixe 259
5.5. Scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe 260
5.6. Noțiunea de provizioane 261
5.7. Gruparea cheltuielilor cu amortizările și provizioanele 262
5.8. Evidența cheltuielilor de exploatare privind amortizările și provizioanele 262
5.8.1. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor 263

Scanned with OKEN Scanner

5.8.2. Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli 274
5.8.3. Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor..... 283
5.8.4. Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante 292
5.9. Felul cheltuielilor financiare privind amortizările şi provizioanele 307
5.9.1. Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli 308
5.9.2. Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri 318
5.9.3. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor..... 340
5.10. Natura cheltuielilor excepţionale privind amortizările şi provizioanele 355
5 10.1. Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor 356
5.10.2. Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli 357
5.10.3. Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri 359
5.10.4. Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate 367
CAPITOLUL 6. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU IMPOZITUL PE PROFIT..... 376
6.1. Componentele rezultatului exerciţiului financiar 376
6.2. Aspecte legate de contabilizarea cheltuielilor cu impozitul pe profit 381
6.2.1. Plătitorii impozitului pe profit 381
6.2.2. Cotele de impozitare 383
6.2.3. Gruparea contribuabililor din punct de vedere fiscal 384
6.2.4. Determinarea profitului impozabil pentru contribuabilii mari..... 385
6.2.5. Plata impozitului pe profit..... 424
6.2.6. Impozitarea profitului la contribuabilii mici.....424
CAPITOLUL 7. CONTABILITATEA SOCIETĂŢILOR CU RĂSPUNDERE LIMITATĂ 437
7.1. Registrele contabile şi formularele privind activitatea financiar-contabilă..... 437
7.2. Înregistrarea operaţiunilor patrimoniale în contabilitatea societăţii cu răspundere limitată ce are ca obiect de activitate producerea şi comercializarea pîinii..... 439
7,3. Contabilitatea drepturilor cuvenite persoanelor încadrate în muncă 453

Scanned with OKEN Scanner

7.4. Reflectarea operațiunilor patrimoniale în contabilitatea societății cu răspundere limitată ce are ca obiect de activitate comerțul cu materiale de construcții 466
7.5. Înregistrarea operațiunilor patrimoniale în contbilitatea societății cu răspundere limitată ce are ca obiect de activitate industrializarea laptelui 480
BIBLIOGRAFIE 498
PLANUL DE CONTURI GENERAL 501

Scanned with OKEN Scanner

Bun de tipar: 18.07.1996
Format: 70 x 100/16
Coli de tipar: 32,25

EDITURA „DOSOFTEI" IAȘI
Str. Sf. Lazăr nr. 49
IAȘI • ROMÂNIA

Culegere și tehnoredactare computerizată:
Informatician: Florin–Ioan SCORȚESCU
Tiparul executat sub comanda nr. 148
la S.C. „DOSOFTEI" IAȘI
Str. Sf. Lazăr nr. 49

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner